جـامـعـة يـحـي فـارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

قياس التكلفة وفقا لنظام التكاليف المعيارية ودوره في اتخاذ قرارات التسعير

دراسة مقارنة بين مؤسسة سوق هراس للدهن في 2008 ومركب السيارات SNVI/VIR في 2015

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة

إعداد الطلبة:

- أمينة شراطي
- منية صفار زيتون

إشراف الأستاذ:

- أ.زرواطي محمد

السنة الجامعية: 2019 – 2020


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

بسم الله الرحمان الرحيم

«رب أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وان اعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين» ...النمل: أية 19.

قبل كل شيء نحمد الله تعلى الذي وفقنا وأعاننا على إتمام هذا العمل المتواضع وثم نتقدم بجزيل الشكر والعرفان الى كل من ساهم في هذا العمل وعلى رأسهم الأستاذ زرواطي محمد الذي أعاننا بنصائحه وإرشاداته القيمة ولم يبخل علينا بتقديم ادني جهد لمساعدتنا.

والشكر أيضا الى كل من ساعدنا على إتمام هذا البحث وقدم لنا العون ويد المساعدة

وكل من زودنا بالمعلومات اللازمة لانجاز هذا البحث.

الإهداء

اهدي ثمرة جهدي وخلاصة عملي إلى من انتظرا هذه اللحظة بفارغ الصبر ومن كان دعاؤهما لي سندا ولا زالا لطريقي تبرسا الى:

والدي الكريمين أدامهما الله لي وجميع أفراد عائلتي.

والى زوجي حفظه الله وأطال عمره.

الى كل أساتذتنا الكرام الذين انارو دربي.

الى كل من ساندني من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل المتواضع.

أمينة شراطي

الإهداء

اهدي خلاصة عملي وثمرة جهدي المتواضع الى أجمل معنى في حياتي، إليك أنت وقبل كل شيء، الى من انتظرت هذا اليوم بفارغ الصبر:

الى أمي الغالية بهية بركاني رحمة الله عليك وأسكنك فسيح جناته.

الى الغالي أبي بارك الله في عمره والى زهرة حياتي في الدنيا إخوتي منال وفتحي حفظهم الله.

الى زوجي أدامه الله وجعله نعمة لي.

الى كل من مد لي يد المساعدة من قريب وبعيد الأساتذة الكرام والأصدقاء.

الى كل من يحبه قلبي ولم يذكره لساني.

منية صفار زيتون

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على قياس التكلفة وفقا لنظام التكاليف المعيارية ودوره في اتخاذ قرارات التسعير، وذلك من خلال مقارنة التكاليف المعيارية والفعلية وتحديد الانحرافات بينهما وفحصها للقيام بالإجراءات التصحيحية واتخاذ القرارات اللازمة. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على دراسة مقارنة بين دراستين سابقتين لسنة 2008 وسنة 2015، وذلك بمقارنة معطيات مؤسسة سوق هراس للدهن ومركب السيارات SNVI/VIR بالبويرة، وقد أثبتت نتائج الدراسة قبول جميع الفرضيات، وتوصلت الى أن التكاليف المعيارية احد طرق محاسبة التكاليف التي تستخدم في قياس التكلفة وضبطها، وتوصلت كذلك الى أن التكاليف المعيارية عبارة عن معايير محددة مسبقا وفق معايير وأسس علمية تساعد الإدارة في ترشيد قراراتها التسعيرية، كما اقترحت الدراسة على تركيز الاهتمام بنظام التكاليف المعيارية في بيئة التصنيع الحديثة وضرورة تطويره، وزيادة الدراسات المتعمقة في مجال أنظمة التكاليف نظرا لأهميتها الكبيرة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، التكاليف المعيارية، قرارات التسعير.

Abstract:

The aim of this study is to identify the cost measurement according to standard costs system and its role to take decisions in term of pricing and taxation. All this is done by comparing the real cost measurements and determine the difference and checking for doing the corrective and the right actions to take the necessary decisions. To acheive the goals of this study, it was relied on studying on comparison between two previous studies done in 2008 and 2015, and that was by comparing the data of Souk Ahrass company foundation for painting and SNVI/VIR cars composition situated in Bowira.

The result of the study has shown and has proved the acceptance of all the hypothesis. It has concluded that the standard costs are one of ways on cost accounting which is used to measure the cost and adjust it.

The study has reached that the standard costs are specific standard done previously according to norme and scientific bases which help the management to decrease its pricing decisions.

The study has suggested to concentrate more on interesting on the standard costs system in modern manufacturing environment without ignoring the importance of its development. In addition to increase deep studies in costs system fields due to its huge importance.

Key words: Cost Accounting, Standard Cost, Pricing decisions.

الفهرس

فهرس المحتويات

شكر وعرفان	I
الإهداء	II
الإهداء	III
المستخلص	IV
فهرس المحتويات	VII
قائمة الجداول والأشكال والملاحق	X
مقدمة عامة	**ب–و**
الفصل الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف	
تمهيد	02
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف والتكلفة	03
المطلب الأول: مفهوم التكلفة ومحاسبة التكاليف	03
المطلب الثاني: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف	05
المطلب الثالث: وظائف ومقومات محاسبة التكاليف	06
المبحث الثاني: تبويب وتصنيف التكاليف	10
المطلب الأول: تبويب الأساسي لعناصر التكاليف	11
المطلب الثاني: التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف	12
المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها	13
المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف	18
المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية	18
المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية	23
المطلب الثالث: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة	26
خلاصة الفصل	28
الفصل الثاني: نظام التكاليف المعيارية ودوره في اتخاذ قرارات التسعير	
تمهيد	30
المبحث الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف المعيارية	31

المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف المعيارية	31
المطلب الثاني: أنواع المعايير وكيفية إعدادها	34
المطلب الثالث: التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية	36
المبحث الثاني: معايرة التكاليف وتحليل انحرافاتها	41
المطلب الأول: معايرة التكاليف المباشرة	42
المطلب الثاني: معايرة التكاليف غير مباشرة	45
المطلب الثالث: تحليل انحراف التكاليف المباشرة وغير مباشرة	48
المبحث الثالث: التكاليف المعيارية في مجال التسعير	56
المطلب الأول: مفهوم التسعير	56
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التسعير	57
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في التسعير وطرق تحديده	58
خلاصة الفصل	63
الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين مؤسسة سوق هراس للدهن ومركب السيارات SNVI/VIR	
تمهيد	65
المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوق هراس للدهن و مركب السيارات SNVI/VIR	66
المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة سوق هراس للدهن	66
المطلب الثاني: لمحة عن مركب السيارات SNVI/VIR	67
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسستين	67
المبحث الثاني: مقارنة قياس التكاليف وفقا لنظام التكاليف المعيارية للمؤسستين	86
المطلب الأول: اهتمام المؤسستين بمحاسبة التكاليف	68
المطلب الثاني: المقارنة بين التكاليف الحقيقية للمؤسستين	69
المطلب الثالث: المقارنة بين التكاليف المعيارية للمؤسستين	72
المبحث الثالث: مقارنة الانحرافات وتحليلها واتخاذ قرارات التسعير	74
المطلب الأول: انحراف المواد المستعملة	74
المطلب الثاني: انحراف الأعباء المباشرة	75
المطلب الثالث: انحراف الأعباء غير المباشرة و اتخاذ قرارات التسعير	76

خلاصة الفصل	78
خاتمة عامة	80
قائمة المراجع	84
الملاحق	94

قائمة الجداول
والاشكال والملاحق

قائمة الجداول

الجدول	العنوان	الصفحة
الجدول رقم(3-1)	تكلفة المواد المستعملة الحقيقية للمنتجين	70
الجدول رقم(3-2)	التكلفة الحقيقية للمنتجين	71
الجدول رقم(3-3)	تكلفة المواد الأولية المستعملة للمنتجين وفقا للطريقة المعيارية	72
الجدول رقم(3-4)	التكلفة المعيارية للمنتجين	73

قائمة الأشكال

الشكل	العنوان	الصفحة
الشكل رقم (1-1)	وظائف محاسبة التكاليف	8
الشكل رقم (1-2)	التبويب الأساس للتكاليف	12
الشكل رقم (1-3)	التبويب الوظيفي	13
الشكل رقم (1-4)	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها	17
الشكل رقم (2-1)	بطاقة التكاليف المعيارية	47
الشكل رقم (2-2)	التحليل الثلاثي لانحراف المواد المباشرة	50

قائمة الملاحق

الملحق	العنوان	الصفحة
الملحق رقم (1)	الهيكل التنظيمي لوحدة سوق هراس للدهن	94
الملحق رقم (2)	الهيكل التنظيمي لقسم السيارات SINVI/VIR	95
الملحق رقم (3)	كشف حساب مصاريف المادة الأولية وتحديد الانحرافات	96
الملحق رقم (4)	كشف حساب مصاريف اليد العاملة وتحديد الانحراف لشهر ماي 2008	97
الملحق رقم (5)	تحليل الانحراف الإجمالي	98

المقدمة عامة

تمهيد

في ظل الظروف والمتغيرات الحديثة التي تشهدها بيئة الأعمال، أصبحت منشات هذا العصر تسعى الى التكيف مع هذه المتغيرات والحفاظ على مكانتها في السوق، وهذا يستدعي منها وجود كيان أو نظام يوفر بيانات ومعلومات التي تحتاجها الإدارة في أداء مهامها، ولابد من أن تتوفر هذه المعلومات في الوقت والمكان المناسبين و بالتكلفة والجودة الملائمة.

ويعد نظام المحاسبة عن التكلفة أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف أحد أنواع هذه النظم التي تمد الإدارة بالمعلومات اللازمة، وتساعدها في اتخاذ قراراتها بشكل أمثل بين البدائل المتاحة لها ومعرفة نقاط القوة وكيفية استغلالها وتحسين نقاط ضعفها، بالاعتماد على عدة طرق وأساليب لقياس التكلفة من بينها نظام التكاليف المعيارية.

فهو نظام جزئي من نظام محاسبة التكاليف لقياس وضبط التكلفة بناءا على معايير محددة مسبقا، والذي يقود الى استخراج الانحرافات وتحليلها، حتى يتمكن متخذو القرار الاعتماد عليها باتخاذ القرارات الرشيدة من بينها القرارات التسعيرية، التي تعتبر من أهم وأصعب القرارات التي تتخذها الإدارة والتي تستلزم دراسة عن السوق والتكلفة ومواصفات المنتج، للوصول الى سعر مناسب يغطي التكاليف ويمكن المنشاة من المنافسة في الأسواق المحلية والخارجية.

الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية:

بناءا على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة على النحو التالي:

كيف يساهم نظام التكاليف المعيارية في قياس التكاليف وترشيد قرارات التسعير؟

بالاعتماد على هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1 -هل يختلف نظام التكاليف المعيارية مقارنة بالطرق الأخرى في قياس التكاليف؟
2 -هل يؤثر نظام التكاليف المعيارية في ترشيد قرارات التسعير؟
3 -كيف يؤثر نظام المعيارية على قرارات المؤسسة محل الدراسة؟

الفرضيات:

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية وقصد تسهيل الإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

1 -يختلف نظام التكاليف المعيارية في طريقة قياس التكاليف مقارنة بالطرق الأخرى المعتمدة.

2 -إن نظام التكاليف المعيارية من أهم الأنظمة التي تستخدم في ترشيد قرارات تسعير المنتجات.

3 -يؤثر نظام التكاليف المعيارية على مؤسسة سوق هراس للدهن و مركب السيارات SNVI/VIR عند قياسها لتكاليف المنتجات وتحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ مختلف القرارات الرشيدة خاصة قرارات التسعير.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال ما تتضمنه محاسبة التكاليف وما توفره من معلومات تساعد العديد من الأطراف الداخلية والخارجية للمنشاة المستفيدة منها، كما تنبع أهمية هذه الدراسة كذلك من خلال تحديد أهمية نظام التكاليف المعيارية في قياس التكاليف وتحديد الانحرافات وتحليلها، لاتخاذ مختلف القرارات الرشيدة من بينها قرارات التسعير.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى تحقيق ما يلي:

-محاولة إبراز أهمية ودور محاسبة التكاليف؛

-إبراز الدعائم التي يعتمد عليها نظام محاسبة التكاليف المعيارية؛

-إظهار أهمية قياس التكاليف وتحديد الانحرافات وتحليلها لاتخاذ القرار؛

-إظهار دور التكاليف المعيارية في اتخاذ مختلف قرارات التسعير الرشيدة.

حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى نتائج قمنا بحصر حدود الدراسة المكانية والزمنية في مؤسسة سوق هراس للدهن في سنة 2008 ومركب السيارات بالبويرة SNVI/VIR في سنة 2015، وهذا من اجل اختبار الفرضيات والوصول إلى نتائج.

منهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وهذا من اجل تحليل محاسبة التكاليف وإبراز أهميتها وتحليل نظام التكاليف المعيارية وتحديد دوره في اتخاذ القرارات الرشيدة بالاعتماد دراسة مقارنة بين دراستين سابقتين في الجانب التطبيقي.

الدراسات السابقة:

فيما يلي يتم عرض أهم البحوث والدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع:

1) ساحل فاتح، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية** ، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر،2003-2004، حيث تناول الباحث أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات واعتبر نظام التكاليف المعيارية إحدى وسائل الرقابة على التكاليف.

2) حاب الله الشريف ، **دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة،2008-2009، حيث هدفت هذه الدراسة الى تحديد طريقة واحدة من الطرق المحاسبة التحليلية والمتمثلة التكاليف المعيارية وإبراز دورها في تحسين مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية.

3) حابي احمد، دراسة **مقارنة الطرق المحاسبة التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية،** مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، وقد هدفت هذه الدراسة الى مقارنة الطرق المحاسبة التحليلية التقليدية مع طريقة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيق هذه الطريقة في المؤسسة الصناعية الجزائرية.

4) سلوى النور عبد المحمود احمد، **نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية،** أطروحة دكتوراه 2016، وهدفت هذه الدراسة الى بيان دور نظام التكاليف المعيارية في تحديد الانحرافات وفحصها وأهمية استخدامها كأداة للرقابة على التكاليف في المؤسسات الصناعية.

5) إيمان عثمان عبد الله حسين، **نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشات الصناعية**، مذكرة ماجستير 2017، وقد هدفت هذه الدراسة الى تحديد اثر تطبيق التكاليف المعيارية على عملية الرقابة بالمنشات الصناعية.

6) محمد خير عثمان خير احمد، نظام **التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف** ، أطروحة دكتوراه 2018، وقد هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى استخدام نظام التكاليف المعيارية في مطاحن الغلال بالسودان ودراسة قدرة المطاحن على وضع معايير دقيقة وفق الأسس العلمية للتكاليف المعيارية.

صعوبات البحث:

-صعوبة الحصول على مراجع من المكتبات بسبب غلق معظمها جراء الوباء؛

-واجهنا كذلك بعض الصعوبات في التوصل الى المؤسسة محل الدراسة وإجراء دراسة حالة فيها.

هيكل الدراسة:

تتكون هذه الدراسة من مقدمة عامة وثلاثة فصول وخاتمة عامة، في الفصل الأول جاء كمدخل لمحاسبة التكاليف حيث قسم الى ثلاثة مباحث، يحتوي المبحث الأول على مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف والتكلفة، وفي المبحث الثاني تضمن مختلف تبويبات وتصنيفات التكاليف، وبعد ذلك تناولنا في المبحث الثالث على أهم طرق حساب التكاليف.

وفي الفصل الثاني خصص لدراسة نظام التكاليف المعيارية ودوره في اتخاذ قرارات التسعير، وقد تناول هذا الفصل ثلاثة مباحث أساسية وجاء في المبحث الأول الإطار النظري لنظام التكاليف المعيارية، وفي المبحث الثاني معايرة التكاليف وتحليل انحرافاتها، وأما في المبحث الثالث دراسة التكاليف في مجال التسعير.

ويتعلق الفصل الأخير بالدراسة التطبيقية كان عبارة عن إجراء المقارنة بين معطيات دراستين سابقتين، أي بمقارنة المؤسستين التي جاءت في هاتين الدراستين بمقارنة مؤسسة سوق هراس للدهن ومركب السيارات SNVI/VIR، حيث تناول المبحث الأول على تقديم مؤسسة سوق هراس للدهن ومركب السيارات والمبحث الثاني اشتمل على مقارنة قياس التكاليف وفقا لنظام التكاليف المعيارية للمؤسستين ، وأما المبحث الثالث على مقارنة الانحرافات وتحليلها واتخاذ قرار التسعير.

الفصل الأول :
مدخل لمحاسبة التكاليف

تمهيد:

لقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية الكمية والنقدية الضرورية لقياس تكلفة الإنتاج المستخدمة في سياسات التسعير والتقييم السلعي والمساعدة في ضبط ورقابة التكاليف وإعداد التقارير والخطط والموازنات، ولكي تؤدي دورها يجب الاعتماد على مدخلات من المعلومات ذات قيمة متصفة بخصائص معينة كالصحة والدقة وغيرها من العناصر التي تشكل جودة المعلومات بالإضافة إلى الموازنة مع التكاليف (تكاليف الحصول على المعلومات) وهذا ما يسمى باقتصاديات المعلومات.

فمن خلال هذا الفصل سوف نقوم بدراسة محاسبة التكاليف من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث التي بدورها تنقسم إلى مطالب وقد تناول كل مبحث ما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التكلفة ومحاسبة التكاليف

المبحث الثاني: تبويب وتصنيف التكاليف

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول محاسبة التكاليف والتكلفة

إن محاسبة التكاليف هي أ حد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها، فمن خلال هذا المبحث سوف نتطول في المطلب الأول إلى مفهوم محاسبة التكاليف والتكلفة وفي المطلب الثاني إلى أهمية وأهداف محاسبة التكاليف، أما في المطلب الثالث إلى وظائف ومقومات محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة ومحاسبة التكاليف

قبل التطرق إلى مفهوم محاسبة التكاليف لابد أولا من إلقاء نظرة على مفهوم التكلفة حيث تطور هذا المفهوم مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين، وأصبح معنى الكلفة يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه، فمن خلال الفرع الأول سوف يتناول مفهوم التكلفة ومن ثم يتم تعريف محاسبة التكاليف في الفرع الثاني.

الفرع الأول: مفهوم التكلفة

يعتبر مصطلح التكلفة من أكثر المصطلحات المحاسبية تداولا وانتشارا، كما تعددت واختلفت معانيه باختلاف الصفة الدالة له، والغرض الذي سوف يستخدم من أجله، والمجال الذي يستخدم فيه، وبناءا على ذلك فإنه لابد من عرض المفاهيم المختلفة للتكلفة فهي في معناها المتداول هي تلك القيمة النقدية المدفوعة بهدف الحصول على منفعة اقتصادية متمثلة في سلعة أو خدمة معينة، وفيما يلي نقوم بتوضيح هذا المصطلح بدقة من خلال عرض بعض التعاريف حيث [1]:

تعرف التكلفة على أنها: "تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية أي هي استنفاذ الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل".

وعرفت كذلك على أنها: " تضحية اقتصادية تقاس بوحدة النقد، حدثت أو يتوقع حدوثها، لإنجاز غرض محدد"[2].

[1] حنان عرعار، **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد مخرجات المؤسسة**، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم بواقي، 2017/2016، ص 3.

[2] مصعب محمد عوض، قياس **التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات**، أطروحة دكتوراه، في فلسفة التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان 2014، ص 30.

كما تعرف التكلفة بصفة عامة على أنها: "مورد مضحى به أو ضائع لتحقيق هدف محدد، وعادة تقاس التكلفة محاسبيا بقيم نقدية التي يجب التضحية بها من أجل تحقيق هدف معين وتقاس بأنها القيمة التي يجب التضحية بها أو دفعها مقابل السلع والخدمات"[1].

الفرع الثاني: مفهوم محاسبة التكاليف

لقد تعددت تعريفات محاسبة التكاليف بتعدد كتاباتها ووجهات نظرهم بسبب شموليتها من ناحية، ومواكبتها للتطورات من ناحية أخرى، لذا فإن تعدد المفاهيم يرجع إلى رغبة كل كاتب في إبراز بعض النواحي، وفي حقيقة الأمر هم يتفقون جميعا من حيث الدور، وفي هذا الصدد سنحاول عرض أهمها كما يلي[2]:

"هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة،كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على المستوى الإداري".

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها :" أحد فروع المحاسبة المالية كأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما هو مثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من أجل تحديد تكلفة الوحدة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار"[3].

واستنادا لما سبق يمكن استخلاص تعريف شامل لمحاسبة التكاليف[4]:

هي عبارة عن مجموعة من المبادئ وطرق والمفاهيم والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة يكون ذلك من خلال القيام

[1] تارلز هورنجرن و آخرون، **محاسبة التكاليف**، تعريب أحمد حامد حجاج، ط1، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2009، ص 63.

[2] عطوط عبد الحق، **دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص 10.

[3] زرقان نعيمة، **دور محاسبة التكاليف كأداة فعالة في التسيير**، مذكرة ماستر، في العلوم الاقتصادية، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2017/2016،ص 28.

[4] مزوزي سهام ، **أثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار** ،مذكرة ماستر، في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة والجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة ، 2016/2015 ص 4.

بعمليات التسجيل والتبويب والتحليل وتفسير الأحداث التكلفة للمشروع ككل المعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف لا تعتبر أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية فقط وإنما هي اشمل وأوسع من ذلك بحيث تمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة للتعرف على النقاط القوة والعمل على ديمومتها والحد من نقاط الضعف، فهي ضرورية في المؤسسات الاقتصادية نظرا لتزايد أهميتها وأهدافها وهذا ما سيتناوله هذا المطلب.

الفرع الأول: أهمية محاسبة التكاليف

يمثل نظام التكاليف وسيلة يمكن من خلالها قياس وتحليل الخدمات والمنتجات بالاعتماد على مجموعة من المبادئ والأسس التي تحكم محاسبة التكاليف من خلال تبويب وتسجيل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف الثلاثة من موارد وأجور ومصاريف وتكمن أهمية محاسبة التكاليف فيما يلي[1]:

1- قياس تكاليف المنتج (سلعة أو خدمة): تساعد محاسبة التكاليف في توفير بيانات تفصيلية عن أنشطة الوحدة الاقتصادية المختلفة التي تساعد على معرفة النتائج النهائية ومقدار ما تحققه من ربح وخسارة؛

2- تساعد محاسبة التكاليف في تحليل البيانات الإجمالية التي تقدمها المحاسبة المالية؛

3- ضبط عناصر التكاليف وتحقيق الرقابة عليها : تؤدي محاسبة التكاليف إلى ضبط التكاليف ورقابتها فهي أداة لتحقيق الرقابة الداخلية من خلال تحديد مراكز المسؤولية.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

تتعدد أهداف محاسبة التكاليف وأغراض قياسها ومن بين هذه الأهداف ما يلي[2]:

1- تحديد وقياس تكاليف الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة؛

2- توفير بيانات تمكن من رقابة وتخفيض التكاليف مما يؤدي لتحسين الربحية؛

3- توفير بيانات تمكن من توجيه سياسات الإدارة في مجال اتخاذ القرارات؛

4- توفير بيانات عن تكاليف الإنتاج لتقييم المخزون وقياس الدخل.

---

[1] فيحاء عبد الله، **تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير**، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 12، العدد 41، الفصل 4، 2017 ص 5.

[2] موسى عيسى محمد باكر، **الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد الأسعار الصادرات السودانية**، المكتبة الوطنية للنشر، سودان 2015، ص 50.

5-توفر مؤشرات للإدارة عن عدم الكفاءة التي تشمل الضياع والإسراف أو سوء استخدام الموارد، الآلات، المعدات.

6-الكشف عن الموارد الاقتصادية بعد الأخذ في الاعتبار تصميم المنتجات وأساليب الإنتاج ونوعية المعدات ومعدل العائد وترتيب الأنشطة.

7-توفير بيانات عن تكاليف الإنتاج لتقييم المخزون وقياس الدخل.

8-توفير بيانات تمكن من تحديد سعر البيع.

كما يرى أحد الكُتاب أن أهداف محاسبة التكاليف تتمثل في[1]:

1/قياس التكلفة: وهي مجموع الأساليب والخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا.

2/الرقابة على التكاليف :وتعني التحقق من حسن سير العمل وفقا للأهداف والبرامج المحددة مقدما وقياس الانحرافات عن الخطة الموضوعة ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها واتخاذ الإجراءات المصححة.

3/ترشيد القرارات الإدارية والمساعدة في رسم السياسات : إن عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات تعتبر من الوظائف الهامة التي تقوم بها الإدارة وتمثل عصب الوظيفة الإدارية.

المطلب الثالث: وظائف ومقومات محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف أساسية في المؤسسة وذلك بارتكازها على عدة مقومات التي تساعد في تحديد تكلفة الإنتاج، وهذه المقومات منظمة بطريقة معينة مما يجعلها متميزة عن مخلف المحاسبات الأخرى.وسيتم من خلال هذا المطلب عرض مخلف وظائف ومقومات محاسبة التكاليف.

الفرع الأول: وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بالوظائف الآتية[2]:

1/وظيفة تسجيلية: تسجل عناصر الإنفاق وفق المستندات والوثائق في الدفاتر السجلات، وذلك حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة الاقتصادية في عملية التسجيل المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة خاصة بمحاسبة التكاليف.

2/الوظيفة التحليلية: تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز

[1] ياسمين الريح الطيب العركي، **دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي السودان،2017، ص 19.

[2] سليمة حفاف، **تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة**، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2014/2013، ص 13.

الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية.

3/الوظيفة الرقابية: وتعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة ما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها والتي إما أن تكون انحرافات ملائمة (عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة)، وأن تكون الانحرافات غير ملائمة (عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة) وهنا يجب أن تدرس بدقة الانحرافات أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات، سواء كانت هذه الانحرافات ملائمة أو غير ملائمة، لأن الانحرافات الملائمة مثلا قد تكون ملائمة ظاهريا لكن بالحقيقة هي انحرافات غير ملائمة[1].

4/الوظيفة الإخبارية: هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية[2].

5/الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق ...ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي وهذا فعلا يساعد إدارة المؤسسة إلى تحقيق هدفها المرسوم[3].

ويمكن تلخيص وظائف محاسبة التكاليف في الشكل التالي:

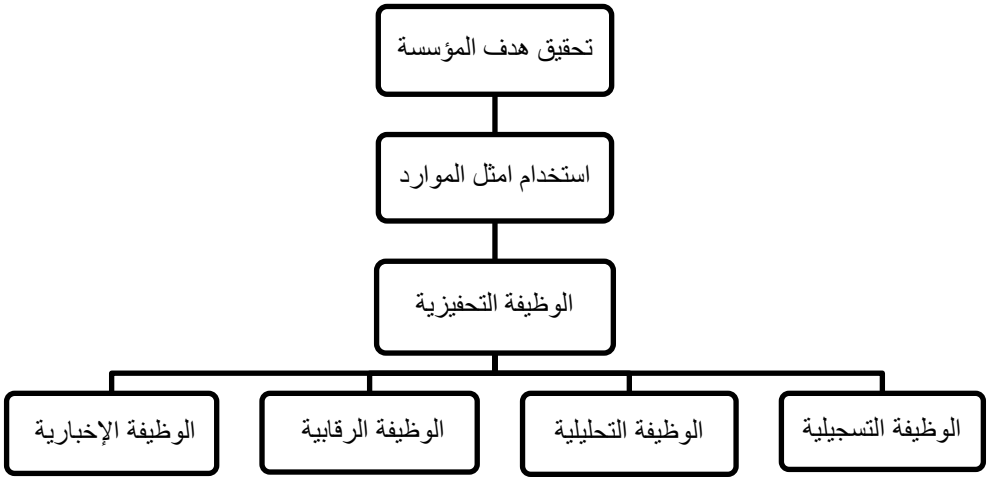
---

[1] خديجة ذيب، **الطرق الحديثة لمحاسبية التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية**، مذكرة ماستر،في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، 2016/2015 ص 8.

[2] سعيد محمد فخري أبو وردة، **تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC على مصنع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة، 2015، ص 18.

[3] أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص 52.

الشكل (1-1): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: حكوم حنان، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف** ، مذكرة ماستر، في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وجباية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2013/2012، ص 20.

الفرع الثاني: مقومات محاسبة التكاليف

يشتمل نظام التكاليف على عدة أركان أو مقومات حتى يتمكن من تقديم المعلومات المطلوبة منة بشكل سليم وهذه المقومات يجب توفرها في أي نظام تكاليف وفي أي منشاة ولكن يختلف مضمون تلك المقومات حسب طبيعة وظروف التشغيل بالمنشأة محل التطبيق.

وأهم هذه المقومات وأكثرها شيوعا المقومات الخمسة التالية:

أولا :تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة

حيث أن تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورتها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمدها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها وتبويبها والرقابة عليها، ولا شك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة (تكلفة المواد، وتكلفة اليد العاملة، وتكاليف الأخرى) دورة مستنديتي خاصة به، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة، التي استفادت منها، ثم إلى مراكز التكلفة المسئولة عن إنتاج هذه الوحدات.

يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف معاملها، وهي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات والتي تحدد نوعية مدخلات نظام التكاليف[1].

[1] عمر محمد هديب، **نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي**، أطروحة دكتوراه علوم، في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان-الاردن، 2009ص 22.

ثانيا :تحديد أساس قياس التكلفة

هذا الأساس لا يقل أهمية وضرورية عن غيره من الأسس والأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف، حيث يتم اعتماد أحد الطرق في قياس التكلفة ويكون اعتماد هذه الطرق وفقا للظروف المناسبة للمؤسسة فقد تكون هذه الطرق إما طرقا تقليدية أو حديثة[1].

ثالثا :تحديد دليل التكاليف

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب أو كل بند رقم خاص به، ويمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، (مراكز التكلفة، ووحدات النشاط، وعناصر التكاليف)، ويقصد المحاسبون عادة من استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة وليس دليلا واحدا، ومن هذه الأدلة[2] :

1-دليل المراكز: يحدد دليل المراكز الإجمالية والمراكز العامة والمساعدة لها وتبويبها رقميا مما يسهل عليه تحديد التكلفة وتحميل التكاليف غير المباشرة والرقابة على تكاليف المركز.

2-دليل الوحدات: بموجب دليل الوحدات يتم تبويب المنتجات الرئيسية والفرعية وأجزائها تبويبا رقميا، الأمر الذي يسهل توجيه التكاليف نحوها وبالتالي تسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بالمنتجات.

3-دليل العناصر: يحدد هذا الدليل عناصر التكاليف الثلاثة (المواد والأجور والمصروفات الأخرى) في مجموعات رئيسية وفرعية، مع إعطاء كل مجموعة أو بند منها رمزا أو رقما خاصا به، ويتفرع من هذا رموز وأرقام فرعية أخرى داخل المجموعة الواحدة.

رابعا: تحديد فترة التكلفة

من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مبدأ الدورية، أي وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتيجة أعمال المؤسسة وعادة ما تكون هذا بالنسبة للمحاسبة المالية، وكذلك الحال بالنسبة لمحاسبة التكاليف يجب تحديد فترة زمنية والتي تعتبر من المقومات الأساسية في محاسبة التكاليف.

---

[1] بوجناح جحيقة، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدماتية**، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية – أدرار، 2018/2017، ص 10.

[2] حابي احمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص 8.

تتوقف فترة التكاليف على عوامل عدة، أهمها: موسمية الإنتاج، طرق الاستغلال، السنة الضريبية، موعد توزيع الأرباح وأخيرا تكلفة العمل الذي يتطلب إقفال الحسابات وتجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية.

عادة ما تتطابق فترة التكاليف مع دورة الإنتاج منذ البداية بالإنتاج وحتى يصبح المنتج تاما ولا يفضل أن تكون فترة التكاليف أقصر من المدة الالازمة لإتمام المنتج[1].

خامسا :تقارير التكاليف

يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية وهي المدخلات، المعالجة التشغيل و المخرجات، ويتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة، ويجب تصميم مجموعة من التقارير التي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف، وهناك ثلاثة أنواع من التقارير تتناسب مع أهداف محاسبة التكاليف وهي[2]:

- **تقارير لقياس التكاليف الفعلية:**

يتم إعداد هذه التقارير من واقع المستندات أو دفاتر التكاليف في ضوء نظرية تحميل التكاليف المتبعة، وتعد هذه القوائم لقياس تكاليف المنتجات التامة أو تحت التشغيل أو لقياس تكلفة مراكز التكلفة أو مراكز المسؤولية أو لقياس تكاليف النشاط ككل.

- **تقارير رقابية:**

تهدف هذه التقارير إلي تقديم البيانات التي تتعلق بالأداء المخطط والأداء الفعلي وأنواع الانحرافات المختلفة وتحليلها إلى أسبابها لكي تستطيع الإدارة اتخاذ الإجراءات المصححة.

- **تقارير ترشيد اتخاذ القرارات:**

تهدف هذه التقارير إلي تقديم البيانات التي تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة.

المبحث الثاني: تبويب وتصنيف التكاليف

إن المقصود تبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية وإن لكل تبويب من تبويب هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة لإدارة المنشأة الصناعية وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج، فمن خلال هذا المبحث سوف نتطرق في المطلب الأول إلى التبويب الأساسي وفي المطلب الثاني التبويب الوظيفي

[1] عيسى عبد العزيز الرواشدة، **محاسبة التكاليف**، ط1، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان 2010، ص 30.

[2] حابي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 9.

للتكاليف أما في المطلب الثالث إلى تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها (الوحدة الإنتاجية، النشاط، الرقابة، اتخاذ القرار).

المطلب الأول: تبويب الأساسي لعناصر التكاليف

يعتبر هذا التبويب من أسهل وأبسط أنواع التبويب إذ أنه يقوم على مبدأ التمييز مابين التكاليف على أساس طبيعتها "المادية وغير المادية"، لذلك فإنه يصنف التكاليف إلى ثلاثة أنواع ويطلق عليها تسمية" عناصر التكاليف"، و وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من[1]:

أولا: عنصر تكلفة المواد

أو ما يسمى بالمستلزمات السلعية، ويتمثل هذا العنصر بكل ما يتفق من مواد خام، أو منتجات نصف مصنعة، أو تامة الصنع من مؤسسة معينة تكون مادة خام في مؤسسة ثانية، كما أنها تتمثل بكل المواد التي تدخل في العمليات التصنيفية أو العمليات التسويقية وكذلك ما ينفق في العمليات الإدارية، وعنصر تكلفة المواد يمثل أكثر من % 50 من تكلفة الإنتاج، لذا يستوجب إجراء رقابة فعالة على هذا العنصر من أجل أن يكون استخدامه بشكل اقتصادي وكفء.

ثانيا: عنصر تكلفة العمل (الأجور)

وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية أو حصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن تتبعها أو ربطها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة[2].

ثالثا :عنصر تكلفة المصروفات

وهي كل ما تتحمله المنشاة من مصاريف باستثناء المواد والأجور وهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة من مصاريف صيانة الآلات ومن إيجار معارض البيع ومن مصاريف الإدارة الأخرى[3].

---

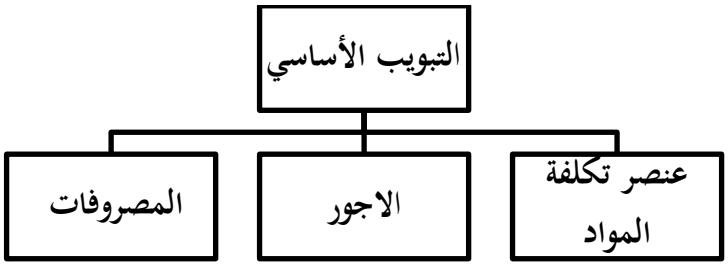
[1] أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[2] ياسين سالمي، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص 40.

[3] سهام مزوزي، مرجع سبق ذكره، ص 8.

ويمكن إيضاح هذا التبويب بالشكل التالي:

الشكل رقم(1-2): التبويب الأساسي (الطبيعي)



المصدر: ليلى عزوز، **دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار** ، مذكرة ليسانس في علوم التسيير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2005/2004، ص 35.

المطلب الثاني: التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية) من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد أجور مصروفات) وأن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة هي:

أولا: الوظيفة الصناعية

تتمثل في كافة التكاليف المرتبطة بتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة من مواد مباشرة وغير مباشرة، والأجور الإنتاجية التي تشمل تكلفة العمل الإنساني سواء كان مباشرا أو غير مباشر، بالإضافة للخدمات الإنتاجية التي تشمل كل التكاليف اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية بخلاف المواد والأجور الإنتاجية[1].

ثانيا: الوظيفة التسويقية

تشمل كل عناصر التكاليف التي تتحملها المنشاة في سبيل تسويق وتصريف منتجاتها إلى المستهلك النهائي في الوقت والمكان المناسبين، وتقسم تكاليف التسويق نوعيا إلى مواد تسويقية وأجور تسويقية وخدمات تسويقية، وذلك بالنسبة لتكاليف نشاط التسويق في مجملها أو بالنسبة لتكلفة كل نشاط فرعي من أنشطة التسويق، مثل الإعلان، والتخزين، النقل، التعبئة، والتغليف والبيع والتوزيع والشحن والتصدير[2].

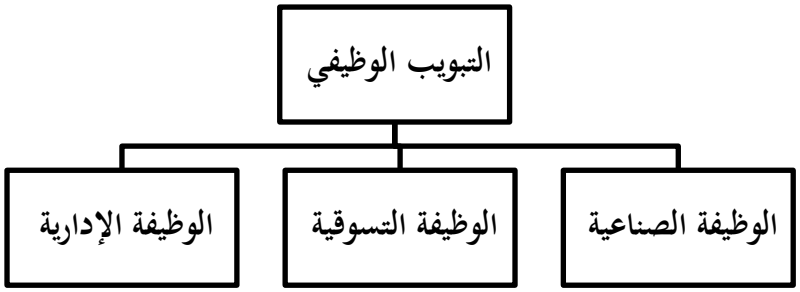
[1] زهراء تاج الدين عبد القادر على، **دور تكاليف التسويق في تعظيم أرباح الشركات، أطروحة دكتوراه علوم**، في الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، المملكة العربية السعودية، 2016، ص 54.

[2] صلاح البسيوني عيد وآخرون، **محاسبة التكاليف**، ط1، من منشورات كلية التجارة، القاهرة، 2016 ص ص 26-27.

ثالثا: الوظيفة الإدارية

وهي الوظيفة الخدمية التي بتجسد نشاطها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في المؤسسة الاقتصادية بالاعتماد على ما ينفق على هذه الوظيفة من مواد وأجور التي تدفع للموظفين داخل هذه الوظيفة من الإدارة العليا وبقية الإدارات والمصروفات الإدارية فهي بقية ما ينفق على هذه الوظيفة مثل مصاريف الكهرباء و مصاريف الهاتف[1].و يمكن توضيح هذا التبويب بالشكل التالي:

الشكل (1-3): التبويب الوظيفي



المصدر: ليلى عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 33.

المطلب الثالث :تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها

يمكن أن تصنف التكاليف حسب علاقاتها أي حسب الوحدة الإنتاجية وحسب النشاط والرقابة واتخاذ القرار وهذا ما سنتطرق له في الفروع التالية:

الفرع الأول : تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

إن هذا التبويب هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية حيث تقسم عناصر التكاليف على وفق هذا التبويب إلى:

أولا: عناصر التكاليف المباشرة

وهي تلك العناصر التي تنفق مبا شرة على الوحدة الإنتاجية كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاجية كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر وأهم هذه العناصر[2]:

[1] هناء عمراني، **محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الإستشفائية**، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة الوادي، 2014/2013، ص 17.

[2] سهام مزوزي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

1-**المواد المباشرة:** وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الخام (كالخشب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل).

2-**الأجور المباشرة:** وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.

3-**المصروفات المباشرة:** وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجور المباشرة.

ثانيا: عناصر التكاليف غير مباشرة

وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وعناصر التكاليف الغير مباشرة تشمل[1]:

1-**المواد الغير مباشرة:** وهي المواد التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية مثل الصمغ في صناعة الأثاث والتي لا يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة.

2-**الأجور الغير مباشرة** :وهي كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الاقتصادية والذي يكون عملهم غير مباشر في علاقته بالوحدة الإنتاجية والذي لا يمكن تحديد تكلفته مثل أجور المشرفين على الأقسام في الشركة.

3-**المصروفات الغير مباشرة:** وهي بقية عناصر التكاليف الغير مباشرة باستثناء المواد والأجور الغير المباشرة ويطبق عليها نفس مواصفات المواد والأجور الغير مباشرة، مثل مصاريف الكهرباء، هاتف الشركة ...الخ.

الفرع الثاني: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

إن هذا التبويب يعتبر من التبويب المهم لعناصر التكاليف حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط ومن خلال هذه الدراسة وجد هناك ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف، والمتمثلة في التكاليف المتغيرة والثابتة والتكاليف المختلطة وهذا ما سوف نتناوله هذا في الفرع.

أولا: التكاليف المتغيرة

وهي تلك التكاليف التي يتغير مجموعها طرديا مع التغير بحجم النشاط بالزيادة أو النقصان، أي إذا زاد حجم النشاط نسبة معينة فان التكاليف المتغيرة ستزداد بنفس النسبة مع بقاء كلفة الوحدة الواحدة ثابتة لا

[1] فايزة بو خالفة، **دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في التحكم في التكاليف**، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص مالية وتأمينات وتسيير المخاطر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة أم بواقي، 2016/2015، ص ص17- 18.

تتغير، وتتميز هذه التكاليف بسهولة تخصيصها على الأقسام الإنتاجية وتقع مسؤولية الرقابة على مشرفي الإنتاج[1].

ثانيا: التكاليف الثابتة

وهي تلك التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع تغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها. ومن أمثلة هذه التكاليف: الإيجار، الرواتب الإدارية[2].

ثالثا: التكاليف المختلطة

وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة هنالك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه التكاليف منها:

- ✓ طريقة الحد الأعلى وطريقة الحد الأدنى.
- ✓ طريقة خارطة الانتشار.
- ✓ طريقة المربعات الصغرى.

ومن أمثلة هذه التكاليف، تكاليف صيانة الآلات أي أن كلفتها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية للآلات ولكن هذه الكلف تزداد عند زيادة عدد مرات الصيانة بسبب بدء عملها[3].

الفرع الثالث : تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة

يهدف هذا التبويب إلى إخضاع عناصر التكاليف إلى الرقابة خلال عمليات الإنتاج بحيث يتم مقاربة التكاليف الفعلية مع تكاليف المعيارية أو مقاربة الأداء الفعلي مع المعايير الموضوعة سلفا لهذه التكاليف والتعرف على الانحرافات في العمل والتكاليف والقيام بتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب وتنقسم هذه التكاليف إلى[4] :

أولا : التكاليف الخاضعة للرقابة

---

[1] محمد تيسير، **المحاسبة الإدارية**، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 50.

[2] إلهام محيريق، **متطلبات التكاليف المبني على أساس الأنشطة**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي 2014/2013، ص 22.

[3] فتح الرحمن الحسن منصور، **محاسبة التكاليف**، ط1، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص ص47- 50.

[4] بلال بوناب، **دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج**، رسالة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013، ص 35.

أي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من قبل الشخص المسؤول عن القسم في وقت محدد ويزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الإداري في الوحدة وهي تعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ومن أمثلتها التكاليف الثابتة.

ثانيا: التكاليف غير الخاضعة للرقابة

أي هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ومراقباتها ضمن مستوى إداري معين، ومن أمثلة هذه التكاليف هي التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي للمنشأة، فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة.

الفرع الرابع: تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، ومن أمثلة هذه القرارات هو قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين، أو قرار يتعلق بتصنيع سلعة معينة أو شراءها من السوق الخارجي أو قرار يتعلق بإيقاف خط إنتاجي معين وعدم الإستمرارية، وهذه القرارات تعتمد على البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف ومنها[1]:

أولا: التكاليف التفاضلية

ويقصد بها التكاليف التي تتأثر بأحد البدائل المعروضة، أي إن اختيار أي بديل من البدائل المعروضة يؤثر عليها وبعبارة أخرى فإن التكاليف ستكون مختلفة في حالة استخدام أي بديل من البدائل المعروضة وبناء عليه فإنه ستحدد أفضل القرارات بالنسبة للمؤسسة.

ثانيا: التكاليف الغارقة

تعرف على أنها تكاليف تاريخية نتجت عن قرارات تمت في الماضي ولا يمكن تغييرها لا في الحاضر ولا في المستقبل أو التحكم فيها والرقابة عليها. ولهذا تعتبر متساوية بين جميع البدائل لأنها لا تؤثر في عملية المفاضلة ولا يمكن استردادها إلا باستعمال الأصل طيلة عمره الإنتاجي.

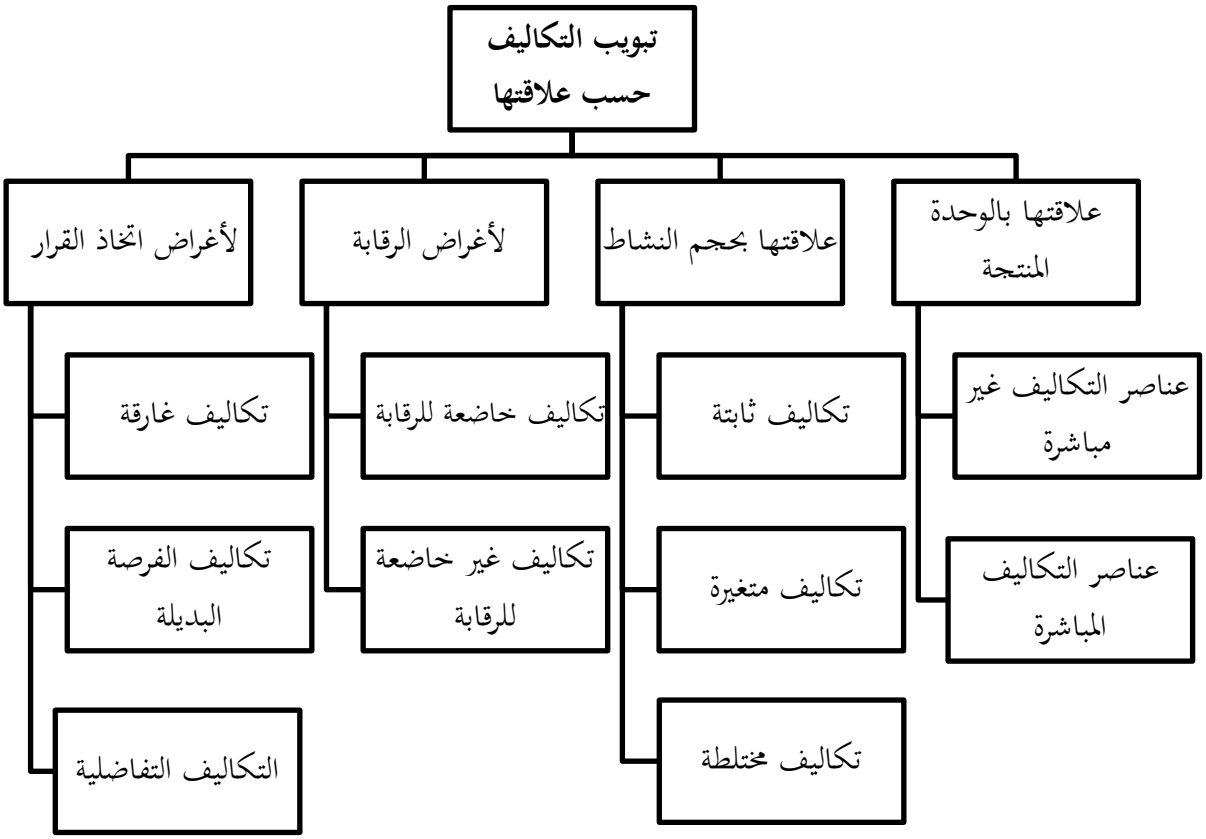
ثالثا: تكاليف الفرصة البديلة

[1] نعيمة زعرور، **أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة**، أطروحة دكتوراه علوم، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص ص 35- 36.

يمكن تعريفها على أنها الخسارة والتضحية بمنفعة ممكنة إذ يختار إجراء معين بلا من إجراء أخر، فعندما تختار الإدارة بديلا وترفض البدائل الأخرى، فهي تستغني على الأرباح والعوائد الناتجة عن تلك البدائل المرفوضة، وهذه الأرباح والعوائد التي يمكن الاستغناء عنها تعرف بتكلفة الفرصة البديلة[1].

ويمكن إيضاح هذا التبويب بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها



المصدر: عبادي دنيا، **دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015/2014، ص ص 22-23.

[1] نجوم قمازي، **مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018/2017، ص34.

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف

يعتبر قياس التكلفة للمنتج من أهم المواضيع التي تواجه محاسبةالتكاليف لأنه يساعد في:

-إعداد التقارير المالية؛

-تحديد تكلفة المخزون؛

-تسعير المنتجات؛

-تحديد وتخطيط للأرباح؛

-رقابة التكاليف واتخاذ القرارات.

وهذا ما استوجب من محاسبة التكاليف وجود عدة طرق في احتساب التكاليف والتكلفة النهائية، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف، ويكمن هذا الاختلاف في الدقة عند احتساب التكاليف فمن خلال هذا المحث سنقوم بعرض أهم هذه الطرق.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

طريقة التكاليف الكلية أو ما يسمى بطريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل حيث تقوم هذه الطريقة على عدة مبادئ وأسس تحكمها، وتتمتع بعدة مزايا وكذلك لها عيوب وهذا ما سوف نتطرق له في الفروع التالية:

الفرع الأول: مبدأ طريقة التكاليف الكلية

طبقاً لهذه الطريقة فإن كافة عناصر التكاليف الإنتاجية سواء مباشرة أو غير مباشرة ,ثابتة أو متغيرة هي تكاليف إنتاج يتم تحميلها على إنتاج الفترة وتدخل في تقييم مخزون الإنتاج التام .وكافة التكاليف البيعية والتسويقية والإدارية والتمويلية تحمل الوحدات المباعة. وبذلك تعتبر التكاليف الكلية للوحدة هي الحد الأدنى لسعر البيع الذي لا يجب أن ينخفض عنه تجنباً لحدوث خسائر.ويتم قياس نتيجة الأعمال طبقاً لهذه الطريقة من خلال مقابلة التكلفة الكلية للوحدات المنتجة المباعة بإيراد الفترة (صافي المبيعات)[1].

[1] عبد الشكور عبد الرحمان الفرا، **قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف**، مجلة جامعة الأزهر، غزة سلسلة العلوم الإنسانية، مجلد 14، العدد 2، 2012 ص267- 268.

الفرع الثاني: أسس وخطوات طريقة التكاليف الكلية

تتمتع طريقة التكاليف الكلية بعدة أسس وخطوات الواجب إتباعها لحساب التكلفة النهائية للمنتجات الخدمات وتتمثل هذه الأسس والخطوات فيما يلي:

أولا: أسس طريقة التكاليف الكلية

تقوم طريقة التكاليف الكلية على الأسس التالية[1]:

-تخصيص الأعباء المباشرة للمنتجات؛

-توزيع الأعباء غير المباشرة بين مراكز التحليل؛

-معالجة تبادل الخدمات مراكز التحليل المختلفة؛

-تحميل أعباء مراكز التحليل لمختلف تكاليف المنتجات أو الطلابيات.

ثانيا: خطوات طريقة التكاليف الكلية

لحساب التكلفة النهائية للمنتجات والخدمات وفق طريقة التكاليف الكلية نمر بالمراحل التالية:

1-تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة

تختلف باختلاف المؤسسات وتنظيماتها، غير أنه يمكن تقسيمها وتصنيفها بصفة عامة إلى ثلاثة أنواع وهي[2]:

أ) **الأقسام الرئيسية**: هي تلك الأقسام التي تختص نشاطاتها في التموين والإنتاج والتوزيع أي الأقسام التي يمكن تحديد وقياس نشاطها ماديا وتحمل أعبائها مباشرة ويمكن تقسيمها إلى: أقسام الإنتاج كالمصانع، وأقسام التوزيع مثل: إدارة المبيعات ومصلحة الشحن والنقل.

[1] عبد النور زاية ، **محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2017، ص34.

[2] سيد علي مامري، **نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحليم بن باديس مستغانم، 2018/2017، ص33.

ب) الأقسام الثانوية : وهي المراكز التي ليس لها علاقة مباشرة بالمنتج وتساهم في تحقيق نشاط الأقسام الرئيسية فتحمل أعبائها لهذه الأخيرة مثل: قسم الصيانة، قسم نقل العمال.

ج) الأقسام الإدارية والمالية: وهذه الأقسام تتمثل في النشاطات العامة مثل الإدارة، المحاسبة، التسيير المالي للمؤسسة.

2-تحديد وحدات العمل

إن تجميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط نشاط المركز بوحدة قياس، واختيار وحدة العمل لهذا النشاط (وحدة لقياس نشاط القسم) تسمح بتحميل التكاليف على مختلف المنتجات. ويتم اختيار وحدة القياس كما هو متعارف عليه في مجال المحاسبة التحليلية

كالتالي[1]:

-اختيار ساعات عمل اليد العاملة كوحدة قياس لقسم عمل أو ورشة إذا كانت الإنتاجية المحققة من طرف كل عامل مضبوطة ومسجلة؛

-اختيار ساعة عمل آلة كوحدة قياس إذا كانت كمية إنتاج كل آلة مسجلة، ومدة تشغيل الآلة ليس لها علاقة بمدة عمل عامل يشتغل عليها؛

-يمكن اختيار وحدة الإنتاج المعبر عنها بالعدد، الوزن، الحجم، المساحة ...في حالة لم يساهم قسم معين إلا في إنتاج منتج واحد حتى يمكن ربط كل منتج بوحدة العمل التي تناسبه.

3-توزيع التكاليف المباشرة على الأقسام

بعد تصنيف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة توزيع الأعباء غير المباشرة وفق طريقة التكلفة الكلية بين الأقسام كما يلي[2]:

أ-التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع الأولي وهي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام، لأن توزيع هذه الأعباء يرتكز أساسا حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام، ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.

[1] نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

[2] عبد النور زاية، مرجع سبق ذكره، ص 36 -37.

ب–التوزيع الثانوي: هو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي، من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى والهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات، وهناك نوعين من هذا التوزيع:

–التوزيع التنازلي؛

–التوزيع التبادلي.

4–تحميل أعباء الأقسام الرئيسية

بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية و تحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سلفا يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير مباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج[1].

الفرع الثالث: مزايا وعيوب طريقة التكلفة الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية بقيت لمدة طويلة من الزمن الطريقة الأحسن والأكثر استعمالا لما لها من ايجابيات جاءت بها هذه الطريقة، ولكن بمرور الزمن ومع تغير المحيط الاقتصادي ظهرت سلبيات هذه الطريقة ومن هنا يمكن إبراز مزايا وسلبيات هذه الطريقة.

أولا: مزايا طريقة التكلفة الكلية

تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من المزايا وهي كما يلي[2]:

–تعتبر طريقة واسعة الاستعمال خاصة في المؤسسات الإنتاجية، باعتبار أنها تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبيه؛

–تسمح هذه الطريقة تقييم المخزونات وحتى الاستثمارات التي تنجزها المؤسسة لنفسها وبالتالي فهي تساهم في تقييم أهم عنصرين ضمن ممتلكات المؤسسة، مما يساعد على إعداد القوائم المالية للمؤسسة؛

–تمكن من قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة؛

[1] عثمان بودحوش، **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية** رسالة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2008/2007، ص 50.

[2] خالد هادفي، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2012، ص51.

-تسمح بمراقبة تطور التكاليف في مختلف الأقسام؛

-تساهم في عملية مراقبة التسيير بحيث تسمح بتحديد مراكز المسؤولية وتمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام، فهي تشكل عنصرا ضروريا في حالة تطبيق نظام تسيير لا مركزي؛

-تحليل سعر التكلفة حسب مراحل العملية الإنتاجية: شراء، إنتاج وتوزيع؛

-تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل؛

-تحديد تكاليف المؤسسة فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات وتقييم هذه المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجي؛

-تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج كتمييز المنتجات الأكثر ربحية والأقل تكلفة والاستغناء أو استبدال المنتجات التي تسبب الخسارة.

ثانيا: عيوب طريقة التكلفة الكلية

رغم الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات نوجزها فيما يلي[1]:

-أهم عيب يوجه لهذه الطريقة أنها طريقة طويلة الحسابات في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة ولا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات قبل حساب التكاليف؛

-محدودية هذه الطريقة بتزويد الإدارة بالمعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل؛

-لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلا ل الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل؛

-تجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة إلى أخرى، كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة، وطريقة التكلفة المتغيرة تبين هذا؛

-تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما إن التكاليف الثابتة هي تكاليف زمنية وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية؛

-عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي؛

[1] بلال بوناب، مرجع سبق ذكره، ص 42.

-الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة بالحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات؛

-قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

تعتمد هذه الطرق على التحميل الجزئي للتكاليف، و بذلك فان التكاليف تحمل تبعا لارتباطها بمستوى النشاط، وبمعنى آخر فإن النشاط لا يتحمل إلا الجزء الذي يتعلق به من التكاليف، في حين يحمل الجزء الباقي إلى النتيجة، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف نذكر منها:

-طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة؛

-طريقة التكلفة المتغيرة؛

-طريقة التكلفة الهامشية.

الفرع الأول: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

تعتبر طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة من أهم الطرق التي عرفتها محاسبة التكاليف وعملت بها، فمن خلال هذا الفرع سوف يتم تعريف هذه ال طريقة مع التطرق إلى مراحل حساب التكاليف والنتيجة من خلالها.

أولا: مبدأ طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

لحساب التكلفة تعتمد هذه الطريقة في معالجتها على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة ويمكن التمييز بين نوعين من نشاط المؤسسة وهما[1]:

1-النشاط الفعلي: هو عبارة عن النشاط الذي حققته المؤسسة فعلا أثناء العملية الإنتاجية.

2-النشاط العادي: وهو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي ترجو المؤسسة تحقيقه ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصلية.

[1] هشام بن دحو، **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير**، مذكرة ليسانس، العلوم التجارية، تخصص مالية، الملحقة الجامعية مغنية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2014/2013، ص 31.

ثانيا: مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية:

ترتكز طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة على تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة وهذا من خلال المراحل التالية:

1- حساب معامل التحميل العقلاني:

يحسب معامل التحميل العقلاني من خلال العلاقة التالية[1]:

معامل التحميل العقلاني =المستوى الحقيقي /المستوى العادي للنشاط الاقتصادي

2- تحديد فروق التحميل العقلاني:

من خلال قيمة معامل التحميل العقلاني، لدينا ثلاث حالات ممكنة [2]:

أ) معامل التحميل العقلاني<1

وهذا يعني أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي ، مما يدل على أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية، ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية.

ب) معامل التحميل العقلاني=1

أي أن حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي، ومنه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة أي أن التكاليف الثابتة تحمل كلية للتكلفة النهائية وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية.

ج) معامل التحميل العقلاني >1

معناه أن النشاط الفعلي أكبر من النشاط الطبيعي، وتكون الأعباء الهيكلية المحملة للتكاليف أكبر من المبلغ الطبيعي المتوقع، ويكون الجزء الإضافي من الأعباء الثابتة المخصص أو ربح زيادة الفعالية عبارة عن ربح ناتج عن زيادة في النشاط.

---

[1] عبد الحليم جلولي، **دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء و المصاريف لدى المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2017/2013، ص 25.

[2] هشام بن دحو، مرجع سبق ذكره، ص ص 31- 32.

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج ومن هذا نجد طريقتين لحساب التكلفة المتغيرة هما [1]:

1-طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

تعتمد هذه الطريقة على التمييز بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة، فلا يؤخذ في الحسبان إلا التكاليف التي تتغير تناسبا مع حجم الإنتاج أو حجم المبيعات، مما يؤدي إلى الحصول على هامش بدلا من الحصول على نتيجة.

2-طريقة التكلفة المتغيرة المطورة

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، وتسمح بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة غير المباشرة وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.

الفرع الثالث: طريقة التكلفة الهامشية

تتمثل هذه الطريقة في الفرق بين مجموع أعباء الاستغلال للإنتاج وبيع حجم منتج معين، أو مجموع أعباء الاستغلال لهذا الحجم مضاف إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة وتنقسم التكلفة حسب هذه الطريقة إلى[2]:

-التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية : وهي عادة توزع إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة للاستعمال في التحليل.

-تكلفة إنتاج هامشية: وهي التي تمثل التكاليف الإضافية لإنتاج التي تستلزم إنتاج وحدة إضافية.

[1] خالد هادفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 57- 60.

[2] فاطمة مولاي الزين، **محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة**، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار – بالجزائر، 2017/2016، ص 17.

-تكلفة التوزيع الهامشية : وهي التي تمثل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية وغالبا تكون في المؤسسات التجارية.

المطلب الثالث: طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

نالت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة، ويعود هذا الاهتمام المتزايد بهذه الطريقة إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما قدمته من أساس سليم في تحديد تكاليف المنتجات بدقة، وسنحاول من خلال هذا المطلب عرض عموميات حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطةكالتالي:

الفرع الأول: مفهوم طريقة ABC

هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على مما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة. أو هو نظام يقوم على تجميع التكاليف غير مباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجمعات للتكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجهات مبنية على العلاقة العكسية[1].

الفرع الثاني: خطوات تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

يمكن إبراز هذهالخطوات في النقاط التالية[2] :

1/تحديد الأنشطة الرئيسية: يمكن تعريف النشاط بأنه حدث أو مهمة أو وحدة عمل متعلقة بهدف معين، والنشاط يوافق عمل أو مجموعة أعمال يقوم به شخص على آلة أو مجموعة أشخاص على مجموعة آلات، وهذا النشاط يجب أن يكون محدد و يعبر عن النتيجة.

2/تحديد تكلفة الأنشطة: بعد تجميع أعمال المؤسسة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.

---

[1] سليمان محجر، **محاولة إرساء نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية**، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2011/2010، ص ص 42-41.

[2] محمد بللو، **دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية و طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة ليسانس، في العلوم المالية والمحاسبة، معهد التكنولوجيا، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018/2017، ص 8.

3/تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط: مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

4/تحديد مراكز الأنشطة: يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

5/تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات): إن هذه الخطوة تعني تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، ويستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة.

الفرع الثالث: القيود والانتقادات الموجهة إلى طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

على الرغم من المزايا التي تتمتع بها إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة لها منها[1]:

-إن العيب الرئيسي لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من طرق تحديد التكاليف التقليدية.

-إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هي إلا تطوير طرق التكاليف المتعارف عليها.

-إن تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة قد تتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقق وبالتالي يجب على المؤسسة التي تطبق هذه الطريقة أن تحتفظ بنظامين الأول للاستخدام الداخلي والثاني للاستخدام الخارجي، وهذا مكلف جدا.

-تركز طريقة على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.

[1] أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 86.

خلاصة الفصل:

تعد محاسبة التكاليف عنصرا أساسيا في المؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية أو صناعية تهدف بدرجة أساسية إلى تحديد تكلفة المنتج أو خدمة وقياسها من خلال تبويبها وإعداد قوائمها لما لهذا التحديد والقياس من أهمية كبيرة لدى إدارات الوحدات الاقتصادية لأن تحديد التكلفة ستكون الأساس في تحديد أسعار هذه المنتجات أو الخدمات والابتعاد عن التقدير غير الدقيق لها بالإضافة إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها من خلال البيانات التي تقدمها للإدارة العليا في الرقابة على عناصر التكاليف تمكنها من استخدام الطاقات البشرية والمادية وإمكانية متابعة أي استخدام غير رشيد لعوامل الإنتاج واتخاذ القرارات المناسبة بشأن تصحيحه زيادة على ذلك تمكنها من التخطيط السليم لاحتياجاتها من هذه العناصر مستقبلا والاعتماد على البيانات التاريخية التي تعد مرجعا سليما لكونها بيانات الأداء الجيد والكفء التي تنشدها محاسبة التكاليف ولن تتحقق إلا من خلال الاستخدام الفعال والجيد لأدواتها والتطبيق الأمثل لوظائفها كما أنها تتميز بعدة طرق وكل طريقة من هذه الطرق لها أسلوب خاص بها في حساب التكاليف.

وما جاء في هذا الفصل يعتبر بمثابة مدخلا وتمهيدا لباقي الفصلين المواليين بحيث نرى أنه من التقصير أن نخوض في دراستنا دون التطرق لهذا الفصل والإلمام بحيثياته.

الفصل الثاني :
نظام التكاليف المعيارية
ودوره في اتخاذ قرارت التسعير

تمهيد:

إن الظروف الاقتصادية تفرض على المؤسسة إنجاز مهمتها وبلوغ أهدافها، وأحد هذه الأهداف هو الحصول على منتج نهائي بأقل تكلفة ممكنة، ليتسنى لها بيعه بسعر تنافسي، لهذا تولي المؤسسة أهمية بالغة إلى التكلفة، الشيء الذي يقودها إلى حسابها عند كل مرحلة ولكل عنصر إنتاجي، ونجد أن نظام التكاليف المعيارية من بين طرق لحساب التكاليف فهو يعتبر أحد الأنظمة المناسبة لقياس التكلفة ومساعد الإدارة في اتخاذ العديد من القرارات الرشيدة من بينها قرارات تسعير المنتجات التي تعتبر أحد أهم القرارات التي تؤثر على الشركة حيث يتطلب منها تحديد الأسعار التي تحقق أهدافها والهدف الأساسي لكل منظمة هو تحديد سعر يغطي تكاليفها وبالتالي قرار التسعير فهو من أصعب القرارات التي تواجه المنظمة لأنه يتعلق بعوامل خارجية كثيرة تؤثر بشكل أو بآخر على مكونات التكاليف ذلك لأن التكلفة هي إحدى المداخل السياسية في التسعير وأن أي مؤثر يزيد من هذه التكاليف سوف يؤثر سلبا على ربحية المنشأة وبالتالي يؤثر على إستمراريتها وتطورها. وبهذا فإن اتخاذ قرار التسعير السليم يستلزم تجميع البيانات والمعلومات اللازمة والتي تكون متعلقة بالتكلفة ومواصفات المنتج.

فمن خلال هذا الفصل سوف نتطرق بالتفصيل إلى نظام التكاليف المعيارية ودوره في اتخاذ القرارات التسعيرية بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث التي بدورها تنقسم إلى مطالب وتناول كل مبحث ما يلي :

المبحث الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف المعيارية.

المبحث الثاني: معايرة التكاليف وتحليل انحرافتها.

المبحث الثالث: التكاليف المعيارية في مجال التسعير.

المبحث الأول: الإطار النظري لنظام التكاليف المعيارية

يعد نظام التكاليف المعيارية من الأدوات المحاسبية التي يتم استخدامها في العديد من الوظائف عن طريق القياس المعياري للتكاليف والمقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية وتحليل الاختلافات الناتجة بينهما لاتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالمنشاة وتوفير السيطرة الفعالة على عناصر التكاليف للمنتجات. فمن خلال هذا المبحث سوف نتطرق بالتفصيل إلى هذا النظام حيث نجد في المطلب الأول يشمل على ماهية نظام التكاليف المعيارية وفي المطلب الثاني على أنواع المعايير وكيفية إعدادها أما المطلب الثالث يضم على العلاقة بين التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية.

المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف المعيارية

نظام التكاليف المعيارية أداة من الأدوات المحاسبية التي تهدف إلى الاستفادة من الموارد المادية والبشرية ويطلب هذا النظام فهم واسع ومطور من قبل مستويات الإدارية المختلفة وذلك لرفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق الأهداف بصورة متكاملة، فمن خلال هذا المطلب يتم التطرق إلى مفهوم هذا النظام في الفرع الأول وأهميته وأهدافه في الفرع الثاني.

الفرع الأول: مفهوم نظام التكاليف المعيارية

لقد وردت عدة مفاهيم نظام التكاليف المعيارية واختلفت بين المحاسبين، ومن أهم وا مك هذه التعاريف نجد ما يلي:

عرف على انه نظام يتم فيه تجميع واحتساب التكلفة لأغراض مختلفة على أساس معياري ، أي على أساس من معايير التكلفة المحددة مقدما ، وعموما فإن نظم التكاليف المعيارية تستخدم معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف التي يطلق عليها معايير التكلفة "Coste Standards"[1].

ويمكن تعريفه كذلك:

[1] سمير ابو الفتوح صالح، **نظم التكاليف المعيارية "الاتجاهات المعاصرة"**، ط4، كلية التجارة للنشر، المنصورة، 2004/2003، ص 88.

بأنه "مجموعة من المقومات والأسس من السجلات و المستندات...الخ المبني على أساس التكلفة المعيارية في إعداد قوائم التكاليف والتقارير والتي تشكل نظام مستقلا ذا مخرجات تخدم أغراض وأهداف محددة"[1].

وكتعريف شامل تعرف بأنها تكاليف محددة مقدما تبين ما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة لذلك ينظر إليها على أنها مقياس ، أو نمط أو أداء قياس لمدى كفاءة وفاعلية الأداء الفعلي ، لذلك لا تعتبر هذه التكاليف بديلا عن التكاليف الفعلية ،لأنها تستخدم كأساس مقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الانحراف بينهما ، ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة، وبالتالي تستخدم في الحكم على كفاءة وفاعلية الأداء ، ويقصد بالفاعلية تحقيق الأهداف المحددة ويقصد بالكفاءة النسبة بين المدخلات والمخرجات ، وتعتبر تقارير الانحرافات الوسيلة التي تستخدم لتوصيل المعلومات عن كفاءة وفاعلية الأداء إلى الإدارة[2].

الفرع الثاني: أهمية وأهداف نظام التكاليف المعيارية

يحقق استخدام نظام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة ونتيجة حدة المنافسة بين المنشآت تمل الهدف الرئيسي للتكاليف المعيارية والرقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة العلمية في تحقيق أهداف المنشاة ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهميته وأهدافه ومن خلال هذا الفرع سوف نتناول أهميته وأهدافه.

أولا: أهمية نظام التكاليف المعيارية

يمكن تلخيص أهمية التكاليف المعيارية كالآتي[3]:

[1] منى سالم حسين المرعي المعيضي، **التغيرات التي طرأت على دور أنظمة التكاليف المعيارية في بيئة التصنيع الحديثة المؤتمتة** مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 3، العدد 6،جامعة تكريت، 2007، ص 120.

[2] محمد خير عثمان محمد خير احمد، **نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف**، أطروحة دكتوراه كلاسيك، في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي السودان، 2018، ص 96.

[3] فاطمة إبراهيم محمد القزقازة، **التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط في الشركات الصناعية الأردنية**، رسالة ماجستير، في المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2013/2012، ص 26.

1) توفر التكاليف المعيارية معايير أو مقاييس أداء جميع عناصر الإنتاج مبنية على دراسات وبحوث متخصصة ومحققة بتجارب ميدانية ومعملية، وتعطي عملية إعداد المعايير إمكانية عظيمة للتعرف على تفاصيل العمالية الإنتاجية والظروف المحيطة بها وتكشف للإدارة حقائق لم تكن تعرفها؛

2) تتطلب التكاليف المعيارية تقديم تقارير دورية واستثنائية للإدارة تحدد فيها الانحرافات وتحديد أسبابها وهذا يؤدي تركيز اهتمام الإدارة على مواطن الضعف والخلل و بالتالي توفير الوقت والجهد؛

3) تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات عند المفاضلة والاختيار بين السياسات العديدة فيما يتعلق بعمليات الإنتاج والبيع، فيمكنها من التعرف على التغيرات التي تحصل في بيئة التكلفة نتيجة تغيير هذه السياسات؛

4) تساهم في مساعدة الإدارة على إتباع سياسة مرنة وذكية في تسعير منتجاتها لأنه يمكنها بسهولة معرفة الحد الأدنى لسعر البيع الذي يمكن أن تقبل به؛

5) تتطلب التكاليف المعيارية ضرورة التعديل في بداية كل سنة وهذا يتطلب تخطيط المسبق معالجة أمور المنشاة.

ثانيا: أهداف نظام التكاليف المعيارية

يساعد استخدام التكاليف المعيارية الإدارة في الحكم على كفاءة وفعالية الأداء الفعلي للمنشأة ، ويتحقق ذلك عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحديد الانحراف بينهما ، ويمكن أن يؤدي استخدام التكاليف المعيارية إلى تحقيق الأهداف التالية[1]:

1. **المساعدة في التخطيط**: ويتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد جداول الموازنة التخطيطية، فهذه البيانات يكون قد تم إعدادها على مستوى وحدة المنتج ولإعداد الموازنة يلزم فقط تحويلها من مستوى وحدة المنتج إلى مستوى النشاط المتوقع في الموازنة وذلك بضرب تكلفة الوحدة في عدد الوحدات المتوقعة في الموازنة.
2. **إعداد الموازنات**: توفر معايير التكلفة تقديرات يمكن الاعتماد عليها في إعداد الموازنات ، حيث تؤدي إلى دعم الموازنة وزيادة فعاليتها لأن المعايير الخاصة بالتكاليف تبنى على أساس علمي وعملي وهذا يؤدي إلى

[1] سلوى النور عبد المحمود احمد، **نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية**، دكتوراه كلاسيك، في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016، ص ص 41-42.

الوصول إلى معايير التكلفة مع الموازنات في أن كل منهما يتضمن وضع خطط أو معايير تفيد في قياس و تحديد الانحرافات و أسبابها و تحديد الإجراءات المصححة للأداء.

3. **المساعدة في مجال التسعير** : يجب على الإدارة القيام بدراسة بنود التكاليف التي يجب تحميلها على وحدة المنتج لكي يكون السعر عادلا من وجهة نظر المستهلك والمنتج ، أي أن التكاليف المعيارية تساعد على تحقيق العدالة بين المنتج والمستهلك من خلال عدم تحميل أي خطأ يقع فيه المنتج ، نتيجة القصور في أداء العملية الإنتاجية على المستهلك ، وفي نفس الوقت يجب أن يغطى السعر كافة التكاليف مع تحقيق هامش ربح مناسب للمنتج.

4. **المساعدة في الرقابة:** ويتم ذلك عن طريق تقديم الأساس اللازم مقارنة التكلفة الفعلية وكشف ما بينهما من انحراف ودراسة أسباب حدوث الانحرافات وتسليط الضوء على الانحرافات الهامة ، وبهذا تسهل التكاليف المعيارية تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء ، فإن تقارير الانحرافات تعتبر تغذية عكسية ضرورية للإدارة للتأكد من أن أنشطة المنشأة تسير حسب الخطط المرسومة[1].

5. **دراسة المشاريع والعروض الجديدة** : عند إنشاء المشاريع الجديدة أو استلام عروض جديدة من عملاء محتملين للمنشأة فانه يتم مقارنة الإيرادات المتوقعة من المشاريع و العروض الجديدة بالتكاليف المعيارية لها، فإذا كانت الإيرادات المتوقعة هي أكثر من التكاليف المعيارية فانه يتم قبولها وإذا كانت العكس ترفض المشاريع[2].

المطلب الثاني: أنواع المعايير وكيفية إعدادها

للتكلفة المعيارية عدة أنواع مختلفة من المعايير التي يمكن أن تحسب التكلفة المعيارية على أساسها، حيث تناول هذا المطلب على أهم أنواع المعايير التي جاءت بها الكتابات المحاسبية من خلال الفرع الأول وكيفية إعداد هذه المعايير في الفرع الثاني.

الفرع الأول :أنواع المعايير

[1] محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، ط4، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص 310.

[2] احمد حسن ظاهر، **المحاسبة الإدارية**، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 121.

في الحياة العملية هناك عدة أنواع من المعايير تختلف عن بعضها البعض من حيث درجة المسموحات الخاصة بالتلف العادي للإنتاج، وتعطل الآلات والاعتراف بأثر العوامل الإنسانية ومن أهم هذه المعايير هي[1]:

1 – المعايير المثالية Ideal standards

تركز على القدرة على التفسير، وقياس الأداء حيث يمكن تحقيقها في ظروف الإنتاج الأمثل ومن أهم المشاكل المتعلقة بالعملية الإنتاجية هي صيانة الآلات وتعطلها، وأخطاء العاملين التي تنتج عن الإهمال والنقص في الإمداد بالمواد في حينها وغياب العاملين بدون عذر ويركز هذا العمل على الأسلوب الذي تنجز به الأهداف وبلوغها بدلا من الكيفية التي تتحقق بها الأهداف.

2 – المعايير العادية Normal standards

إن هذه المعايير تحتوي على قدر واقعي من المسموحات في مختلف عناصر التكاليف وأنها تستند على مفهوم الطاقة في الأجل الطويل وإن هذه المعايير تكون قابلة لتحقق إذا تم العمل وفق الظروف المتوافرة في المنشاة[2].

3 –المعايير المتوقعة Expected Standards

وهي المعايير التي يمكن تحقيقها بدرجة معقولة في ظل المستويات المتوقعة للكفاءة، وتعتبر اقل تشددا من المعايير المثالية بسبب أخذها العادم والفاقد والتالف والوقت الضائع الطبيعي والعطل العادي للآلات في الحسبان[3].

الفرع الثاني: كيفية إعداد المعايير

تقع مسؤولية إعداد المعايير على لجنة خاصة تضم ممثلين عن إدارة الإنتاج والهندسة الإنتاجية ومحاسبة التكاليف وإدارة الأفراد والعاملين القائمين على التنفيذ كل في موقع عمله.

---

[1] عبد اللطيف إمام حاج عمر، **المحاسبة الإدارية**، ط1، منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2006، ص 230.

[2] محمد راضي عبد الكاظم، **تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق في شركة نفط الشمال**، مجلة العلوم، المجلد 18، العدد 65، ص 351.

[3] محمود محمد عبد الرحمان حسين، **محاسبة التكاليف كأداة رقابية**، دار العلم والنور للنشر والتوزيع، بنها، 2007، ص 33.

وتقوم هذه اللجنة [1]:

أولا: إعداد المعايير الكمية (الطبيعية) لجميع عناصر الإنتاج من مواد ويد عاملة وتكاليف غير مباشرة ، وذلك استنادا إلى دراسات فنية لمواصفات المنتجات ودراسات هندسية للعمليات الإنتاجية ودراسات عملية تجريبية للوقت والحركة.

ثانيا: بعد انتهاء اللجنة من إعداد المعايير الكمية تبدأ إدارة محاسبة التكاليف بتجميع المعايير السعرية لمعدلات أجور مختلف فئات العاملين ولمختلف أنواع المواد ومراجعتها ، ثم تقوم بتحويل المعايير الكمية إلى تكاليف معيارية باستخراج نتيجة جداء المعيار الكمي بالمعيار السعري.

وقد تتميز هذه المعايير بشروط وصفات يجب توفرها لنجاحه وهي[2]:

1. يجب أن تكون المعايير واضحة ودقيقة ومفهومة من المسئولين لتصبح أساسا للقياس؛
2. أن تكون بالشكل الذي يسهل قياس العمل الفعلي عليه؛
3. أن تتصف بالثبات كلما كان ذلك ممكنا حتى يمكن الحكم على فترات متعددة ومقارنة أعمال فترة بأعمال فترة أخرى؛
4. يجب أن تكون بعيدة عن التقدير لأن أساس قياس كفاءة العمل في التنفيذ الخطة المقترحة ؛
5. أن تكون المعايير ملائمة للسريان خلال فترة مستقبلية في ضوء الظروف المنتظر وجودها خلاله؛
6. أن تكون المعايير مناسبة للظروف المنشاة في ضوء الإمكانيات المتاحة.

المطلب الثالث: التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية

تعد التكاليف المعيارية الحجر الأساس الذي يستخدم في إعداد موازنة المنشاة فبعد تحديد التكلفة المعيارية لوحدة الإنتاج مبوبة حسب نوعية عنصر التكلفة فانه يتم استخدام هذه تكلفة المعيارية لوحدة منتجة في إعداد موازنة الشركة وسيتم من خلال هذا المطلب إلى ماهية الموازنة والعلاقة بينها وبين التكاليف المعيارية.

الفرع الأول: الموازنات التقديرية

[1] حاب الله الشريف، **دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008، ص 52.

[2] محمود إبراهيم وآخرون، **أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما**، مؤسسة الوراق للنشر، ط1، عمان، 2005، ص 137.

تعتبر الموازنة التقديرية أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين تلك الأهداف والإمكانيات المتاحة بالإضافة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة، وبالتالي الوصول إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنبا لعنصر المفاجأة وما يترتب عليه من اتخاذ قرارات ترشيد استغلال الموارد المتاحة.

أولا: مفهوم الموازنات التقديرية

لقد تعددت مفاهيم التي أعطيت للموازنة التقديرية، ومن الصعب إيجاد تعريف موحد لها بسبب تغير الظروف والمعطيات، وفيما يلي بعض التعاريف[1]:

تعرف بأنها: " تكوين الخطط الخاصة لفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بأرقام وهذه الأرقام قد تكون في شكل مبالغ مالية، أو ساعات عمل أو وحدات إنتاج...الخ أو أي مقياس رقمي آخر".

وتعرف كذلك بأنها "عبارة عن وثيقة تلخص كل العمليات والأنشطة التي تنوي المنظمة القيام بها لمدة زمنية معينة وتصبح هذه الوثيقة برنامج عمل المنظمة خلال هذه الفترة وهي ترجمة واضحة عن التخطيط والسياسات المستقلة للمنظمة"[2].

ومما سبق نستنتج أن الموازنة التقديرية" تعتبر خطة منسقة لجميع عمليات المشروع في فترة زمنية محددة فهي تمد المشروع بتقدير الأرباح الكلية والأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريقة تجميع المبيعات والتكاليف الصناعية ومصاريف البيع والمصاريف الإدارية و بإدماج جميع عناصر الإيرادات والنفقات التي تتضمنها أي موازنة فرعية"[3].

ثانيا: أهمية تطبيق نظام الموازنات التقديرية

من أهم الفوائد التي يمكن أن نجيزها من خلال تطبيق نظام الموازنات التقديرية ما يلي [4]:

---

[1] حنان بو خشبة، **دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج-البويرة، 2017،2018، ص 4.

[2] بن عزوز لندة، **واقع تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، 2015/2014، ص 4.

[3] خمقاني حفصة، **الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير**، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2016/2015، ص 3.

[4] طلال أبو غزالة، **المحاسبة الإدارية والإدارة المالية**، الجزء2، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص205.

1) أنها تتطلب التخطيط للمستقبل من قبل جميع المستويات الإدارة بشكل دوري؛

2) تسهل عملية إيصال ونشر أهداف المنشاة وخططها إلى جميع أقسامها؛

3) تحدد الموازنات أهداف معينة تستخدم كمرجعية للقيام بعملية الرقابة أي قياس و تقييم الأداء؛

4) توفر نظام إنذار مبكر للمشاكل محتملة الحصول، وعندما تحصل الإدارة على مثل هذا الإنذار المبكر يسهل عليها إيجاد حلول مناسبة في فترة مبكرة تحول دون خروج الأمور عن السيطرة؛

5) تسهل عملية التنسيق بين الأقسام المختلفة عن طريق دمج الخطط المستقلة للأقسام وصولا إلى خطة موحدة للمنشاة ككل؛

6) تعمل على تحفيز الموظفين في جميع أجزاء المنشاة لتحقيق الأهداف المخطط لها.

ثالثا: إجراءات إعداد الموازنات التقديرية

لفرض ضمان نجاح تطبيق نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة يجب إتباع بعض الإجراءات الضرورية التي تشتمل على[1]:

1. **تكوين لجنة:** مسؤوليتها توفير التنسيق لعملية إعداد الموازنة التقديرية ، تضم هذه اللجنة عدد من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المؤسسة وفي العادة يكون مدير المبيعات ومدير الإنتاج ومدير الحسابات (المراقب المالي) أعضاء فيها .
2. **تحديد فترة الموازنة التقديرية** : وتختص بفترة محددة في المستقبل ولا توجد قواعد متفق عليها بخصوص ذلك حيث جرى العرف على أن يتم إعدادها على أساس سنوي حتى تتفق مع السنة المالية.
3. **تحديد السياسة العامة للمؤسسة** : تتمثل في إعلان وتوضح الخطوط العريضة لنشاط المؤسسة تحدد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات.
4. **إعداد التقديرات**

يتم التقدير بإحدى الطريقتين[2]:

[1] شريف عثمان، **أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2015/2014، ص 11.

[2] بن عزوز لندة، مرجع سبق ذكره ص 28.

أ) **طريقة التنبؤ الإحصائي** : يتطلب هذا الأخير بعض المعطيات التاريخية لإعداد التقديرات المستقبلية ومن أهم الطرق المستعملة في هذا الصدد السلاسل الزمنية، الاتجاه العام البسيط.

ب) **طريقة التنبؤ الداخلي** : يعتمد على تجميع أراء المسؤولين حول الأوضاع الداخلية للمؤسسة فيما يتعلق بالطاقة.

5. **التنسيق بين مختلف المستويات** : بعد إعداد التقديرات اللازمة يتم تسليمها للمدير العام للمصادقة عليها أو تعديلها في هذا الوقت يتم التنسيق بين الموازنات التقديرية الفرعية.

6. **المصادقة النهائية**: بعد إجراء التعديلات الضرورية إن تطلب الأمر ذلك يتم عرض الموازنات التقديرية في شكل نهائي على مجلس الإدارة للمصادقة.

7. **تنفيذ الموازنات التقديرية** : يشرع كل قسم في تطبيق خطة أو برنامج عمله على ضوء الموازنة إلى حين مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات ثم تستخرج الانحرافات على مستوى كل موازنة جزئية.

8. **اتخاذ الإجراءات التصحيحية** : البحث في أسباب وقوع الانحرافات وتحليلها ومن ثم إعداد تقارير المتابعة[1].

رابعا: أنواع الموازنات التقديرية

تنقسم الموازنات التقديرية بناءا على معايير عديدة يمكن أن نذكر أهمها وهي[2]:

1. **على أساس الفترة الزمنية التي تغطيها**

وحسب هذا المعيار نجد أن هناك موازنات طويلة الأجل و موازنات قصيرة الأجل.

أ) **الموازنات طويلة الأجل**: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل، ويعد هذا النوع من الموازنات لفترة بعيدة المدى من 5 إلى 10 سنوات وهي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة، وهدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع وطرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة.

[1] شريف عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] كوثر بوغابة، **دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2012/2011، ص 51.

ب) **الموازنات قصيرة الأجل:** تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير (أقل من سنة) وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل، لهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف.

2. **على أساس طبيعة الأعمال التي تغطيها**

على هذا الأساس يتم تقسيم الموازنات التقديرية إلى:

أ) **موازنات تشغيلية:** تغطي الأعمال العادية للمنشأة ويختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمؤسسة وتدعى كذلك بموازنات الاستغلال لأنها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة كالشراء الإنتاج والبيع....الخ.

ب) **موازنات الرأسمالية:** تدعى كذلك بموازنات الاستثمار لأنها تختص بتخطيط الإنفاق الاستثماري للمؤسسة وتهتم برسم السياسات ووضع برنامج للاستثمار وطريقة تمويله والرقابة على تنفيذها طبقا للخطة الموضوعة.

3. **على أساس درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة**

بناءا على هذا الأساس تقسم الموازنات إلى[1]:

أ) **موازنة المسؤولية:** إن المؤسسة تتكون من عدة أقسام وورشات، وعلى رأس كل منها يوجد مسؤول، وكل جزء (قسم أو ورشة) يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة.

ب) موازنة البرامج: وهذا الصنف يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي القيام بها كشراء آلة جديدة، إنتاج منتوج جديد..الخ.

4. **على أساس درجة المرونة:** وفي هذا المجال نقسم الموازنات التقديرية إلى[2]:

أ) **الموازنات الثابتة:** تبنى على حجم إنتاج واحد و تستعمل في المؤسسات التي لها القدرة على التنبؤ بصفة حقيقية بحجم النشاط للفترة القادمة، حيث تتميز هذه الموازنة بالثبات نسبيا إلى حجم النشاط.

[1] عبد العزيز خلاف، **دور الموازنات التقديرية في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2014/2013، ص 14.

[2] لعربي سارة، **الموازنة التقديرية ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة**، مذكرة ماستر، في علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة، 2019/2018، ص 13.

ب) موازنة متغيرة : أو مرنة تعد على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، لغرض المراقبة وتقيم الأداء، حيث تعتبر هذه الموازنة كأداة فعالة في ذلك وتتميز بالمرونة إذ أن هناك تغيرات تحدث في محيط المؤسسة سواء داخلي أو خارجي، ولذلك يجب أن تستجيب لهذه المتغيرات.

الفرع الثاني: العلاقة بين الموازنات ونظام التكاليف المعيارية

إن الموازنة التقديرية والتكاليف المعيارية مكملين لبعضهما البعض، فكلاهما يعبران عن علاقة ارتباط بالعنصر الزمن المستقبلي ما بين المدخلات والمخرجات في شكل نفقات وإيرادات.

ولكن الموازنة أكثر شمولا في معالجة النفقات وإيرادات المنشاة ككل وتقتصر على التنبؤ على عنصر نفقات الإنتاج ووحدة المنتج[1].

فعند إعداد الموازنات نلاحظ الدور الكبير الذي يلعبه نظام التكاليف المعيارية في تحديد المعايير المناسبة للتنبؤ بالتكاليف ، وهذه المعلومات يحتاجها نظام الموازنات التقديرية وإعداد موازنات الاستغلال والميزانية التقديرية التي تحتوي بدورها على النتيجة التقديرية المحسوبة على أساس الفرق بين الإيرادات المتوقعة والتكاليف المتوقعة (التكاليف المعيارية)، فنظام الموازنات التقديرية يساعد نظام التكاليف المعيارية في تقييم الأداء عن طريق الموازنة المرنة التي تسمح بحساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة ، وتسمح بحساب انحراف الموازنة الذي يشكل مع انحراف المردودية وانحراف النشاط (انحراف التكاليف غير المباشرة)[2].

المبحث الثاني: معايرة التكاليف وتحليل انحرافاتها

نجد في اغلب بيئة الإنتاج تنقسم التكاليف إلى ثلاثة عناصر أساسية، تكاليف المواد المباشرة، تكاليف الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير مباشرة. وأن عملية تحديد المعايير لهذه التكاليف بدقة تعتبر عملية صعبة تعود بالدرجة الأولى إلى الأقسام التقنية. ومن خلال هذا المبحث سنتطرق بالتفصيل إلى كيفية تحديد معايير عناصر التكاليف الثلاثة من خلال المطلب الأول الذي تناول معايرة التكاليف المباشرة، وفي المطلب الثاني إلى معايرة التكاليف غير المباشرة، وأما في المطلب الثالث إلى تحليل انحرافات التكاليف المباشرة وغير مباشرة.

---

[1] عبد اللطيف إمام حاج عمر، مرجع سبق ذكره ص 229.

[2] حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره ص 58 .

المطلب الأول: معايرة التكاليف المباشرة

عند إعداد معايير التكاليف المباشرة يتم التعاون بين المراكز الهندسية وقسم المشتريات ومحاسب التكاليف، ويتطلب تحديد التكلفة المعيارية المباشرة لكل وحدة من وحدات المنتج التام ضرورة تحديد معايير المادة الخام المباشرة وتحديد معيار الأجور المباشرة وعليه فقد تناول هذا المطلب في الفرع الأول معايرة المواد المباشرة وفي الفرع الثاني معايرة الأجور.

الفرع الأول: معايرة المواد المباشرة

تعتبر المواد المباشرة احد العناصر الرئيسة في الإنتاج و في كثير من الصناعات، وتمثل تكلفة المواد المباشرة أكثر من 80% من تكلفة الإنتاج، كما إن المواد المباشرة تعد المادة الخام التي يتم تحويلها لتصبح في النهاية منتج نهائي قابل للبيع[1].

لذلك نجد أن خطوات وضع معيار لعنصر المواد يستلزم القيام بالاتي:

أولا: معايرة كمية المواد

يعرف معيار الكمية بأنه مقياس محدد مقدما ومعبرا عنه على أساس غير نقدي (مادي) وذلك لكمية المواد اللازمة لإنتاج وحدة منتج واحدة، ويتم بناء معايير كمية المواد بطريقتين هما[2]:

أ) **الطريقة الهندسية:** ونقطة البدء في هذه الطريقة عادة هي المواصفات الهندسية للمنتج ويحتاج تفهم ذلك إلى توافر خلفية فنية إلى حد كبير. ويتطلب تحديد معايير كمية المواد اللازمة للإنتاج (بعد تحديد نوع المواد وخصائصها) تحليلا دقيقا للناتج (الغلة) والعادم والتلف والانكماش والتبخر ...الخ. وعادة لا تغطي الكمية المعيارية خسائر المواد الناتجة من الإهمال في المناوبة أو الكسر وغيرها من الظروف غير المرغوبة التي يجب منع حدوثها.

[1] إيمان عثمان عبد الله حسين، **نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية** رسالة ماجستير في المحاسبة كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2017، ص 31.

[2] محمود محمد عبد الرحمان حسين، مرجع سبق ذكره ص 31.

ب) التقدير باستخدام خبرات سابقة : أي آن المنتجات الحالية ليست جديدة، فيمكن الاستفادة من البيانات التاريخية من الكمية المستخدمة فعلا من كل صنف لوحدة المنتج، وتعديل تلك الكمية لتصبح كمية معيارية وذلك بعد استبعاد اثر الظروف التشغيلية غير العادية ويجب التعبير عن الكمية المعيارية بوحدة القياس المناسبة (بالوزن، الطول، الحجم) وذلك حسب نوعية المادة الأولية[1].

ثانيا: معايرة سعر المواد

عند تحديد الأسعار المعيارية للمواد الأولية واللوازم يتم الرجوع إلى قوائم الأسعار، الفواتير وعقود المشتريات طويلة الأجل دون أن ننسى التغيرات الموسمية في الأسعار. وتعتبر الأسعار المتفق عليها في عقود المشتريات طويلة الأجل أكثر دقة، ويمكن اعتبارها أسعارا معيارية، أما في غياب هذا النوع من العقود فمن الضروري إجراء تعديلات للأسعار الجارية وفق الاتجاهات السعرية المتوقعة في المستقبل. وتجدر الإشارة أن السعر المعياري هو[2]:

السعر المعياري= سعر الشراء – الخصم التجاري + جميع المصروفات اللازمة حتى وصول المادة الأولية للقسم.

وأخيرا يمكن وضع القاعدة التالية:

التكلفة المعيارية للمواد الأولية = الكمية المعيارية × السعر المعياري الوحدوي

الفرع الثاني: معايرة الأجور

الأجور المباشرة هي عبارة عن ساعات العمل مضروبة في معدل أجور الساعة وهي في ذلك تشبه معايرة عنصر المواد المباشر وتتم معايرة عنصر الأجور المباشرة وفقا لنفس الأسس المتبعة عند معايرة عنصر المواد المباشرة وهي الأسس الواقعية[3].

وعلى ذلك تتم معايرة عنصر الأجور على النحو التالي:

[1] حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره ص 59.

[2] ساحل فاتح، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، في علوم التسيير**، تخصص إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 136.

[3] صلاح البيسوني وآخرون، **نظم محاسبة التكاليف**، ط1، جامعة القاهرة للنشر، 2017، ص 199.

أولا: معيار معدل الأجر

تتضمن عملية معايرة أجرة العمل تحديد الآتي[1]:

أ) فئة العمل التي تستلزمها كل عملية تشغيل؛

ب) الأجر الذي يدفع لهذه الفئة.

حيث يتم حساب معدل الأجر على أساس السنة أو الشهر أو الأسبوع ثم على أساس الساعة أو أساس القطعة أو الزمن المسموح به للقطعة أو الأجر الجماعي وذلك بوسيلتين هما:

-وضع معدل أجر كامل لكل فئة من فئات العمالة وفي ضوء المهن العمالية المختلفة؛

-وضع معدل أجر الساعة على أساس متوسط جميع فئات العمال.

ثانيا: معيار ساعات العمل المباشر

الزمن المعياري هو ساعات العمل المباشرة الإنتاج وحدة منتج معين، و لتحديد الوقت المعياري اللازم لكل عملية يمن استعمال إحدى الطرق التالية[2]:

أ) **البيانات التاريخية**: مع تعديلها في ضوء الظروف المتوقعة.

ب) **الخبرة أو الحكم الشخصي**: في حالة ما إذا كان الإنتاج يقوم على المواصفات التي يطلبها العملاء وفق أذواقهم يحتاج الإنتاج في هذه الحالة إلى تقديرات كمقياس للوقت، يضعها أشخاص اعتمادا على خبرتهم المهنية.

ج) **دراسة حركة الزمن والحركة** : وتتعمد على تحليل كل عملية واستبعاد أي عناصر غير ضرورية مع تحديد أكثر الطرق كفاءة في أدائها. كما يتم أيضا معايرة الطرق والمعدات وظروف التشغيل وغيرها. وبعد ذلك يتم قياس الزمن اللازم لتأدية المهمة أو العملية لتحديد عدد الساعات المعيارية في أداء الوظيفة أو العملية، وعادة ما يقوم المهندسون الصناعيين بدراسة الزمن والحركة والتي تعتبر العمود الفقري للكثير من أنظمة

[1] حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره ص 61.

[2] ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 137.

التكاليف المعيارية. فعند بناء هذه المعايير يجب أخذ أوقات الراحة والتعب وعطل الآلات والصيانة وغيرها من العوامل[1].

المطلب الثاني: معايرة التكاليف غير مباشرة

التكاليف الصناعية غير المباشرة هي العنصر الثالث من التكاليف بالإضافة للمواد المباشرة والأجور المباشرة، فهناك مجموعة كبيرة من البنود تسعى المنشأة إلى تحميلها ضمن التكاليف غير المباشرة. ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق بالتفصيل إلى أهم أنواع التكاليف غير المباشرة وهذا من خلال الفرع الأول، وأما في الفرع الثاني إلى إجراءات تحميل هذه التكاليف مع تحديد البطاقة للتكاليف المعيارية ككل.

الفرع الأول: أنواع التكاليف غير المباشرة

تتكون عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة من كل تكاليف الإنتاج ما عدا المواد المباشرة وتكاليف العمالة المباشرة وهذا يعني أن التكاليف الصناعية غير مباشرة تشمل[2]:

1) المواد غير المباشرة اللازمة لعمليات التشغيل والصيانة وأيضا العناصر المباشرة من المواد ذات التكلفة المنخفضة التي تدرج ضمن عناصر المواد غير المباشرة لارتفاع تكلفة تتبعها بالنسبة لوحدة المنتج النهائي؛
2) العمالة غير المباشرة مثل أجور المشرفين والعمالة الماهرة وغير الماهرة والتي يصعب تتبعها لمنتج معين؛
3) العناصر الأخرى من التكاليف الصناعية مثل الإيجار، الضرائب، التأمين، الإضاءة، التدفئة والكهرباء المستخدمة في العملية الصناعية.

الفرع الثاني: إجراءات تحميل التكاليف المباشرة وبطاقة التكاليف المعيارية

تناول هذا الفرع إجراءات تحميل التكاليف غير المباشرة ومع تحديد بطاقة التكاليف المعيارية التي تشمل على جميع عناصر التكاليف المعيارية (التكاليف المعيارية المباشرة وغير المباشرة) وهذا كما يلي:

أولا: إجراءات تحميل التكاليف المباشرة

[1] محمود محمد عبد الرحمان حسين، مرجع سبق ذكره، ص ص41-42.

[2] هدية علي محمد الحشاش، **التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية**، كلية التجارة للنشر، طنطا، 2005، ص 50.

يتأسس وضع معدل التحميل على أساس الدراسة الفنية والهندسية وليس على التقدير فقط. ولذلك فإن وضع معايير التكاليف غير المباشرة لإنشاء المعدل المعياري فإن ذلك يتطلب الخطوات التالية[1]:

– تحديد حجم النشاط المعياري لكل مركز التكلفة من خلال تقسيم المصنع إلى مراكز تكلفة لغرض حساب تكلفة المنتجات.

– تبويب بنود التكاليف غير المباشرة، وفقا لسلوكها مع حجم النشاط؛

– حساب المعدل المعياري لتحميل تكلفة كل مركز خدمة على المراكز المستفيدة منه بالاعتماد على طريقة توزيع التكاليف وفقا لسلوكها مع حجم النشاط؛

– تحديد معدل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة للمراكز الإنتاجية لقياس تكلفة المنتج بدقة، والرقابة على تكلفة الوحدة.

فإذا كان مثلا[2]:

–أساس القياس هو ساعة دوران فإن:

معامل التحميل المعياري = التكاليف غير مباشرة/عدد ساعات دوران الآلة المعياري

–يمكن كذلك حساب معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة المتغيرة، ومعامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة الثابتة كما يلي:

–معامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة المتغيرة= التكاليف غير المباشرة المتغيرة المعيارية/عدد ساعات دوران الآلة المعياري.

–ومعامل التحميل المعياري للتكاليف غير المباشرة الثابتة= التكاليف غير المباشرة الثابتة المعيارية/ساعات دوران الآلة المعياري.وتجدر الإشارة إلى أن المعامل الأول ثابت بالنسبة إلى حجم النشاط، بينما الثاني يتناقص مع زيادة حجم النشاط.

[1] حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره ص 75.

[2] ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص ص 149 - 150.

ثانيا: بطاقة التكاليف المعيارية

يمكن تعريف بطاقة التكلفة المعيارية بأنها مستند يوضح الكميات المعيارية من المواد الخام والعمالة المباشرة والتكاليف غير المباشرة المحملة، وذلك بهدف تحديد التكاليف المعيارية اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من المنتج[1].

كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): بطاقة التكاليف المعيارية

الوصف: المنتج (أ)

حجم الإنتاج المعياري:

تاريخ : ../../...

العملية	القسم	المواد المباشرة			العمل المباشر			التكاليف غير مبشرة			
		الكمية	السعر	تكلفة	ساعات عمل	معدل الأجر	تكلفة	الأساس	كمية	معدل	تكلفة
أ ب ج د	س1 س2 س3 س4										
إجمالي											

المصدر: محمود محمد عبد الرحيم حسن، مرجع سبق ذكره ص 43.

[1] هدية علي محمد الحشاش، مرجع سبق ذكره، ص63.

المطلب الثالث: تحليل انحراف التكاليف المباشرة وغير مباشرة

إن الهدف من نظام التكاليف المعيارية كما سبق توضيحه هو إعداد معايير ملائمة لظروف الواقع وتكون محل للتطبيق لضبط ورقابة التكاليف الفعلية من خلال مقارنتها مع هذه المعايير والفروق بينهما يطلق عليها الانحرافات، التي يتم تحليلها لمعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة. حيث تناولنا من خلال هذا المطلب يتم التطرق في الفرع الأول إلى انحراف التكاليف المباشرة، وفي الفرع الثاني إلى انحرافات التكاليف غير المباشرة.

الفرع الأول: تحليل انحراف التكاليف المباشرة

ينقسم انحراف التكاليف المباشرة إلى نوعين فهناك انحرافات تتعلق المواد المباشرة وانحرافات الأجور المباشرة كما يلي:

أولا: انحراف المواد المباشرة

إن معايير المواد المباشرة تتكون من معايير الكمية ومعايير السعر ومن ثم فهناك انحرافات تتعلق بسعر المواد المباشرة وأخرى تتعلق بسعر هذه المواد، وبصفة عامة فإن الانحراف يمكن حسابه باستخدام المعادلة التالية[1]:

الانحراف= التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية

1 -أسباب انحراف المواد المباشرة

ونجد نوعين:

أ) أسباب انحراف الكمية

يمكن أن تعزى الانحرافات الناجمة عن استخدام المواد (الانحرافات الكمية) إلى عدة أسباب أهمها[2]:

-عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج أو في معايرة المسموحات الطبيعية؛

[1] هدية علي محمد الحشاش، مرجع سبق ذكره، ص 85.
[2] ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 140.

-عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغير الظروف المحيطة بالعمل، مما يجعل المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة وتقييم الأداء؛

-استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يؤثر سلبا على واقعية المعايير؛

-تعديل التركية الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته، حيث تتغير نتيجة لذلك كمية المواد الداخلة في هذا المنتج؛

-عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية لليد العاملة أثناء استخدامها للمواد ؛

-قد يقصر العمال القائمون على التنفيذ في تحقيق المعيار نتيجة إهمالهم أو عدم تحفيزهم بشكل كاف.

ب) أسباب انحراف السعر:

تتمثل في أسباب داخلية وأسباب خارجية وهي[1]:

ب) – الأسباب داخلية : وغالبا ما ترجع لأسباب منها غياب دراسة مقارنة الأسعار، عدم تحديد شروط تنافسية للموردين بمواصفات نوعية تكون نفسها، وهنا تكون المؤسسة هي المسؤولة عن الانحراف المسجل.

ب) 2–الأسباب الخارجية: الارتفاع العام لأسعار المواد الأولية، مما يستوجب على المؤسسة إقامة تقديراتها المستقبلية على أساس الأسعار الجديدة.

2 -تحليل الانحراف الإجمالي للمواد المباشرة

الانحراف الإجمالي هو الفرق بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي، أي[2]:

> الانحراف الإجمالي= (التكلفة الفعلية × السعر الفعلي) – (الكمية المعيارية للمواد الأولية الضرورية للإنتاج الفعلي × السعر المعياري)

[1] بن دحو هشام، مرجع سبق ذكره، ص47-48.

[2] حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره ص 66.

ويمكن تحليله إلى[1]:

أ. **الانحراف الثنائي**: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى انحراف كمية وانحراف السعر كما يلي:

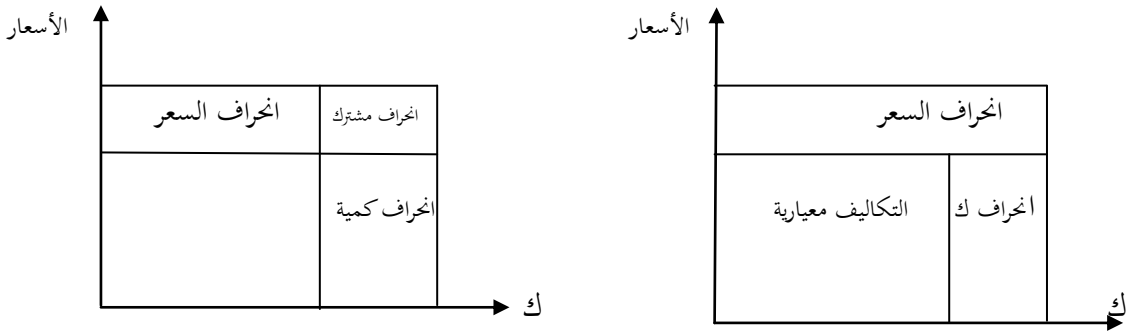
(الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) × السعر المعياري	(انحراف الكمية)
+ (السعر الفعلي – السعر المعياري) × الكمية الفعلية	(انحراف السعر)
=الانحراف الإجمالي	

ب. **الانحراف الثلاثي**: يتم تقسيم الانحراف الإجمالي إلى ثلاثة أقسام لمعرفة التأثير الصافي لعامل الكمية والسعر، والتأثير المزدوج لعامل الكمية والسعر معا كما يلي:

(الكمية الفعلية – الكمية المعيارية) × السعر المعياري	(انحراف الكمية)
+ (السعر الفعلي – السعر المعياري) × الكمية الفعلية	(انحراف السعر)
+ (السعر الفعلي – السعر المعياري) × (الكمية الفعلية – الكمية المعيارية)	(انحراف مزدوج)
= الانحراف الإجمالي	

ويكون التمثيل البياني لانحراف المواد المباشرة سواء كان التحليل الثنائي أو الثلاثي كما يلي:

الشكل رقم(2-2): التحليل الثنائي والثلاثي لانحراف المواد المباشرة



المصدر:هدية علي، موجع سبق ذكره ص98.

[1] ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 142-143.

ثانيا: انحرافات الأجور المباشرة

يتكون عنصر الأجور المباشر من معيار كمية وهو الساعات ومعيار السعر هو المعدل وبضرب الساعات في المعدل يتم التوصل إلى الأجور المباشرة، ومن هذا المنطلق نجد أن انحرافات العمل المباشر تتشابه تماما مع انحرافات المواد المباشرة [1]. وقبل التطرق إلى تحليل انحراف الأجور المباشرة يجب تحديد أسباب انحرافها كالآتي:

1) أسباب انحراف الأجور المباشرة

وتتمثل في:

أ. أسباب انحراف معدل الأجر

تتمثل أهم الأسباب في الأتي[2]:

-تشغيل العمال في مناصب معينة لا تتناسب مع تكوينهم؛

-دفع اجر أعلى أو اقل من المعدل في العمليات الموسمية أو العاجلة؛

-دفع أجور لعمال جدد زيادة على حاجة الإنتاج؛

-ترقية عمال إلى درجات أعلى ومكافأتهم بمبالغ لا تتماشى قيمتها مع زيادة في الإنتاج.

ب. أسباب انحراف ساعات العمل المباشر

يرجع استخدام ساعات أكثر أو اقل من العمل التقديري للعمليات الإنتاجية إلى عدة أسباب نذكر منها[3]:

-التغير في الإنتاج أو استخدام الآلات جديدة؛

-عطل في الآلات القديمة وعدم توفر قطع الغيار اللازم الإصلاح؛

-التأخير في استلام المواد في العمليات الإنتاجية أو النقص في الوحدات المطلوبة؛

[1] صلاح البيسوني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 231.

[2] محمد خير عثمان محمد خير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 143.

[3] وكريف ياسمين، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، مذكرة ليسانس، في العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، 2010/2009، ص 31.

-قلة المجهود المبذول من بعض العمال؛

-رداءة أصناف المواد المستخدمة مما يتطلب وقت اكبر أو عناية أكثر بالآلات؛

-عدم كفاءة الإشراف على العمال.

2) تحليل انحراف الأجور المباشرة

يتم تحليل الانحراف في تكلفة العمل المباشر بنفس الطريقة المتبعة عند تحليل الانحرافات في تكلفة المواد الأولية المباشرة كما يلي[1]:

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية لإنتاج الفعلي

حيث أن: التكلفة المعيارية الموافقة للإنتاج الفعلي = معدل الأجر المعياري + الزمن المعياري للإنتاج الفعلي

وحسب هذا ينقسم الانحراف الإجمالي إلى نوعين من الانحرافات هما[2]:

أ) **انحراف ساعات العمل المباشر**: يعبر هذا الانحراف عن الفرق بين زمن العمل المباشر الذي انقضى فعلا على العملية إنتاجية معينة والزمن المعياري المقرر لهذه العملية الإنتاجية، ويمكن حسابها وفقا للمعادلة التالية:

انحراف الزمن = (الزمن الفعلي- الزمن المعياري) × معدل الأجر المعياري

ب) **انحراف معدل الأجر** : يعبر هذا الانحراف عن الفرق بين المعدل الفعلي للأجر المباشر الذي اقتضته عملية إنتاجية معينة والمعدل المعياري للأجر المباشر المقرر لهذه العملية الإنتاجية أي:

انحراف معدل الأجر = (المعدل الفعلي- المعدل المعياري) × الزمن الفعلي

الفرع الثاني: انحراف التكاليف غير مباشرة

قبل التطرق إلى تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة يجب تحديد أسباب هذه الانحرافات ومن ثم تحليلها كما يلي:

[1] ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 146.

[2] جبرائيل جوزيف كحالة، **محاسبة التكاليف المعيارية**، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، 1995، ص 107- 108.

أولا: أسباب انحراف التكاليف غير مباشرة

ترجع هذه الفروق إلى أسباب تتعلق بطبيعة هذا النوع من الأعباء، الذي يتسم بالتعقيد والترابط على كل من مستوى الأنشطة، الأقسام ومختلف العمليات، وهذا ما يجعل صعوبة في تحديد أسبابها ودرجة تأثيرها. وعموما ترتبط أسباب الفروقات هذه بعوامل عدة منها : الكفاية الإنتاجية للعمال، الطاقة الإنتاجية للآلات، ظروف الطلب والعرض في السوق الذي يجعل من عامل الكمية يؤثر على الأعباء غير المباشرة الإجمالية والوحدوية[1].

ثانيا: تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة

يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة وفق ما يلي[2]:

الانحراف الإجمالي = التكاليف الفعلية – التكاليف المحملة معياريا

حيث: التكاليف المحملة معياريا = مستوى النشاط المعياري لإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري.

مستوى النشاط المعياري لإنتاج الفعلي = حجم الإنتاج الفعلي × الزمن المعياري لإنتاج وحدة واحدة.

فإذا كانت نتيجة الانحراف المعياري أعلاه موجبة فإن الانحراف غير ملائم، ويمكن تحليل الانحراف الإجمالي للتكاليف المباشرة إلى:

1 -انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة

يشترط في الرقابة عن طريق الموازنات المرنة إن تكون العلاقة بين المصاريف المتغيرة والنشاط علاقة مباشرة وتتعلق بالمدى القصير، مع إمكانية قياس النشاط. وتحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة إلى انحراف إنفاق وانحراف كفاءة كما يلي[3]:

انحراف الإنفاق = التكلفة المتغيرة الفعلية – التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي

[1] بن دحو هشام، مرجع سبق ذكره ص 48.
[2] وكريف ياسمين، مرجع سبق ذكره، ص ص 137- 138.
[3] حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره ص 100.

حيث: التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × مستوى النشاط الفعلي.

انحراف الكفاءة = التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي – التكاليف المتغيرة المحملة معياريا

وبعبارة أخرى:

انحراف الكفاءة = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × (مستوى النشاط الفعلي – مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي)

2 -انحراف التكاليف غير مباشرة الثابتة

تنقسم التكاليف إلى تكاليف ثابتة ملزمة وغير ملزمة، فالأولى لا يمكن إعادة النظر فيها إلا بعد انتهاء الفترة اللازمة لتنفيذ الخطة، بينما الثانية فيمكن إعادة النظر في الخطة المتعلقة بها في الفترة القصيرة، هذا يعني انه من المحتمل أن يكون مستوى تنفيذ هذه التكاليف يختلف عن المستوى المحدد في الخطة الأصلية وهذا يؤدي إلى ارتفاع أو انخفاض التكلفة، ويحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف الثابتة غير المباشرة كما يلي[1]:

الانحراف الإجمالي = التكاليف الثابتةالفعلية – التكاليف الثابتة المحملة معياريا

حيث:

التكاليف الثابتة المحملة معياريا = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي

3 -انحراف المردود والنشاط والموازنة

في حالة عدم الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة يحلل الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة إلى[2]:

أ) انحراف المردود: يحسب كما يلي: انحراف المردود = موازنة النشاط الفعلي – موازنة الإنتاج الفعلي

[1] ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 175.
[2] وكريف ياسمين، مرجع سبق ذكره، ص 140.

حيث: موازنة الإنتاج الفعلي = (مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة.

ب) انحراف النشاط: يحسب كما يلي[1]:

انحراف النشاط = موازنة الإنتاج الفعلي – التكاليف المحملة معياريا

ويمكن استنتاج كذلك أن:

انحراف النشاط = التكاليف الثابتة المبرمجة – التكاليف المحملة معياريا

هذا معناه أن انحراف النشاط الملائم هو ربح زيادة الفعالية، وانحراف النشاط غير الملائم هو تكلفة بطالة.

إذا يمكن حساب التكاليف الثابتة المحملة معياريا حسب الطريقة التالية:

التكاليف الثابتة المحملة معياريا = التكاليف الثابتة المبرمجة × (مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي/ مستوى النشاط المعياري (العادي).

ج) انحراف الموازنة: يحسب انحراف الموازنة وفق المعادلة التالية[2]:

انحراف الموازنة = التكاليف غير المباشرة الفعلية – موازنة النشاط الفعلي

حيث أن:

موازنة النشاط الفعلي = (مستوى النشاط الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة.

والتكاليف الثابتة المبرمجة هي تكاليف ثابتة معيارية تتعلق بحجم الإنتاج المعياري.

[1] ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 153.
[2] وكريف ياسمين، مرجع سبق ذكره، ص 140.

المبحث الثالث: التكاليف المعيارية في مجال التسعير

يعتبر التسعير أهم القرارات الإستراتيجية التي تؤثر على نجاح الشركة وتستمد أهمية قرار التسعير ليس فقط من التأثير على المزيج التسويقي كأحد عناصره ولكن يمتد أثرها ليشمل الأداء الكلي للشركة بالإضافة إلى مساهمة قرارات التسعير في زيادة الربحية، فيمكن استخدامه كعنصر فعال ومؤثر لجذب المستهلكين للشركة، لذلك أولت المؤسسات الاهتمام الكبير لهذا العنصر. فقد تناول هذا المبحث في المطلب الأول مفهوم التسعير وفي المطلب الثاني أهميته وأهدافه وفي المطلب الثالث العوامل المؤثرة فيه وطرق تحديده.

المطلب الأول: مفهوم التسعير

إن التسعير من أهم القرارات الإدارية وأكثرها ديناميكية وفاعلية في تأثيره على الزبون وقد حظي باهتمام كبير من الباحثين سواء من جهة نظر المؤسسة أو من جهة المسوقين ولهذا نجد انه قدمت العديد من المفاهيم حول التسعير وجاءت أهمها كما يلي[1]:

عرف على أنه "قرار تحديد الأسعار الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة مع مراعاة جملة أمور تتداخل في مفهوم السعر ، فالتسعير هو وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول على الأرباح من جانب وأسعار منخفضة بما يكفي لاجتذاب الزبائن من جانب أخر والتسعير الأمثل ليس طريقة لتغطية تكاليف وأحداث غطاء إيجابي فحسب بل انه إستراتيجية كبيرة يجب أن تأخذ بالاعتبار هل الأهداف التسويقية خلال عملية التسويق".

أو "هو عملية وضع قيمة نقدية أو عينية لسلعة أو خدمة ، يمكن استخدامها لتلبية حاجات معينة، وتتضمن هذه القيمة غالبا تكاليف تصنيع وبيع السلعة مضافا إليها هامش محدد من الربح"[2].

وكتعريف شامل عرف التسعير بأنه "أحد أهم القرارات الإستراتيجية التي تؤثر على نجاح الشركة وتستمد أهمية قرار السعر ليس فقط من التأثير على المزيج التسويقي كأحد عناصره ولكن يمتد أثاره ليشمل

[1] ساطع سعدي، شلمخ، **العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، 2008، ص 33.

[2] حدادي إيمان، **مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توجيه قرارات التسعير**، مذكرة ماستر، في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2015/2014، ص 38.

الأداء الكلي للشركة، فبالإضافة إلى مساهمة قرارات التسعير في زيادة الربحية ، فيمكن استخدامه كعنصر فعال ومؤثر لجذب المستهلكين جدد للشركة بالنسبة لأنواع معينة من السلع"[1].

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التسعير

يتمتع التسعير بأهمية بالغة لما له تأثير على المستهلكين ولهذا نجد المؤسسات تستخدمه لتحقيق مجموعة من الأهداف حسب إمكانية المؤسسة الداخلية وظروف السوق المحيطة بها بحيث تكون هذه الأهداف واضحة ومحددة، وتناول هذا الطلب في الفرع الأول أهمية التسعير وفي الفرع الثاني إلى أهدافه.

الفرع الأول: أهمية التسعير

تتمثل أهمية في ما يلي[2]:

1) من وجهة المنشأة للسعر دورا حيويا في تأثيره على كل من الإيراد والأرباح؛
2) تعد الأسعار في المنشأة أكثر تأثيرا بالأنظمة والقوانين التي تصدرها الدولة من مكونات المزيج التسويقي ؛
3) يلعب السعر دورا كبيرا في إعطاء صورة عن جودة السلعة، إذ يعتقد البعض إن انخفاض السعر يكون على حساب الجودة؛
4) السعر يعد الخاصية الوحيدة للسلعة التي يسهل على أساسها مقارنة هذه السلعة مع غيرها من السلع ؛
5) إن أسعار بيع المنتجات تؤثر على الأسعار المدفوعة لعوامل الإنتاج المختلفة (العمل، الأرض، رأس مال، الإدارة).

الفرع الثاني: أهداف التسعير

هناك العديد من الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها من خلال قرارات التسعير وهي[3]:

---

[1] مقران حسيبة، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير إستراتيجية التسعير**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إستراتيجية وتسويق، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015، ص 40.

[2] إيلول عقيلة، **تأثير السعر على القرار الشرائي للمستهلك النهائي**، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، 2016/2015، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 – قالمة، 2016/2015، ص 4.

[3] ياسر صاحب مالك، **أثر محاسبة الاستهلاك المواد على قرارات التسعير المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 3، العدد 13،جامعة الكوفة العراق، 2019، ص 179.

1. السعي نحو الحصول على أقصى حصة سوقية ممكنة من خلال تخفيض أسعار البيع بما ينعكس في ازدياد كمية المبيعات وصولا إلى تحقيق تخفيض في التكاليف جراء الكمية وتعظيم الأرباح؛
2. البقاء ضمن بيئة المنافسة والاستمرارية في تقديم المنتجات كمحاولة إلى استغلال الطاقة الفائضة ضمن قرارات تسعيرية تغطي التكاليف المتغيرة وبعض الثابت منها؛
3. إدارة جودة المنتجات بأسعار متميزة دون المنافسين بما تحققه من رضا الزبون وتحقيق الإشباع لحاجاته ورغباته بغض النظر عن السعر؛
4. السعي نحو تعظيم الأرباح على المدى الطويل من خلال الموازنة بين المبيعات والتكاليف بما يحقق حالة من الاستقرار في الميزة التنافسية للوحدة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في التسعير وطرق تحديده

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أهم العوامل المؤثرة في التسعير الداخلية والخارجية من خلال الفرع الأول مع التطرق إلى طرق تحديده في الفرع الثاني.

الفرع الأول: العوامل المؤثرة في السعر

تنقسم العوامل المؤثرة على قرارات التسعير إلى مجموعتين رئيسيتين هما : العوامل الداخلية ، والعوامل الخارجية، وسوف نناقش كل من هاتين المجموعتين على حدى كما يلي[1]:

أولا: العوامل الداخلية

ويقصد بها العوامل التي تخص الشركة وأنشطتها وتستطيع السيطرة عليها والتحكم بها ومن هذه العوامل نعرض ما يلي:

1-الأهداف: إن أهداف الشركة التي تسعى إلى تحقيقها تعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرارات التسعيرية وقد سبق ذكر هذه الأهداف في المبحث الأول.

[1] وسام أبو أمين، **دور عوامل إستراتيجية في الحصة السوقية**، رسالة ماجستير، في إدارة أعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014/2013، ص ص 29-31.

2- التنظيم: يجب أن تقرر الإدارة من يجب أن يضع السعر ضمن التنظيم. يوجه التسعير في الشركات بالكثير من الطرق ففي الشركات الصغيرة غالبا ما توضع الأسعار من قبل الإدارة العليا أكثر من أقسام التسويق أو المبيعات، أما في الشركات الكبيرة فالتسعير يوجه بشكل نموذجي من قبل إدارة التسويق أو إدارات خط المنتج. وفي الشركات الصناعية يقوم رجال المبيعات بالتفاوض مع الزبائن ضمن معدلات الأسعار المحددة.

3-التكاليف: أن تحديد التكاليف تعد الأرضية الصلبة التي تحددها المنظمة لمنتجاتها أو لخدماتها، علما أن السعر المحدد يجب أن يغطي تكاليف الإنتاج، التوزيع، الترويج والسعر المطبق، إضافة إلى تغطية هذه التكاليف، فإن المؤسسة تأمل في أن يحقق لها السعر المطبق، عائدا معقولا على رأس المال المستثمر، فضلا عن ذلك فإن التكاليف المؤسسة يمكن أن تكون عاملا هاما في إستراتيجيتها السعرية المطبقة[1].

4- المزيج التسويقي : يجب أن تتخذ قرارات التسعير بصيغة التكامل مع العناصر الأخرى لإستراتيجية التسويق، فقرار التسعير لا يتخذ بمعزل عن التوزيع، فالمؤسسة تلجأ إلى منح هوامش سعرية للوسطاء من أجل إنجاح المنتج وحثهم على الترويج له، وبالمثل فإن إستراتجية المنتج ذو الجودة العالية يؤدي إلى وضع الأسعار عالية لتغطية التكاليف[2].

5- اختلافات السلعة: كلما كانت منتجات الشركة مميزة عن منتجات المنافسين ، كلما كانت حرة أكثر في تحديد أسعارها. فكثيرا ما نجد أن الشركة المعينة تتميز باسم تجاري معروف في السوق ويتميز بخصائص فريدة في الأداء و الجودة وعادة تطلب أسعارا أعلى من منافسيها نظير هذه الخصائص أي أن شهرة الشركة وسمعتها في السوق وحدها قد تمكن من تحديد سعر مرتفع لمنتجاتها بعكس بعض المنتجات التي تعتبر نمطية والتي تجد اختلافات بين السلع المعروضة فتقل قدرة الشركة على تسعير منتجاتها أكثر من الأسعار السائدة[3].

6- الجودة : توجد علاقة قوية بين سعر المنتج وجودته ، فأسعار المنتجات تميل غالبا إلى الارتفاع كلما ارتفعت جودتها، لكن قد تقوم بعض الشركات بتخفيض الأسعار رغم جودة سلعها أو خدماتها أملا في

[1] حدادي إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[2] عامر لمياء، **اثر السعر على قرار الشراء**، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص تسويق، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 44.

[3] ذكريات إسماعيل عبد الباقي، **دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تسعير الخدمات**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، 2017، ص 69.

منافسة الشركات الأخرى ، ففي هذه الحالة قد يحصل المستهلك على سلعة بمواصفات عالية ولكن بأسعار منخفضة[1].

ثانيا: العوامل الخارجية

هي عوامل البيئة المحيطة بالمؤسسة، تكون خارج نطاق سيطرة المؤسسة ، لذلك على هذه الأخيرة أن تتكيف مع هذه العوامل لإنتاج سياستها التسعيرية، ويمكن إيجاز هذه العوامل في الآتي[2]:

1- الزبائن: يؤثر الزبائن على الأسعار من خلال تأثيرهم في الطلب ، لذا على المنشآت أن تنظر إلى قرار التسعير من وجهة نظر زبائنها ، السعر المبالغ فيه قد يسبب رفض الزبائن لمنتجات المنشأة وتحولهم لمنتجات بديلة أو منافسة.

2- المنافسون: بات من الضروري أخذ وجود المنافسين في الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير ، إذ يمكن أن تؤثر أسعار المنتجات المنافسة في الطلب وتجبر المنشأة على تخفيض أسعارها. لذا فإن معرفة تكاليف المنافسين أصبح أمرا هاما لأغراض التسعير. ويمكن التوصل إلى معرفة هذه التكاليف من خلال الحصول على المعلومات ذات العلاقة بالمنافسين كالتكنولوجيا المستخدمة ، والطاقة الإنتاجية ، وسياسات التسعير ، حيث تساعد هذه المعلومات على تقدير تكاليف المنافسين. كما تتأثر قرارات التسعير أيضا بتقلبات أسعار صرف العملات للبلدان المختلفة.

3- التكاليف: تعد من العوامل المؤثرة في تحديد السعر إذ أنه لابد من تحديد التكاليف وتحليلها لتتمكن الوحدة الاقتصادية من وضع السعر المناسب الذي يغطي فيه التكاليف المتغيرة في أدنى حد لأنه هناك ظروف تستلزم خفض السعر عند حد التكلفة الكلية لبعض المنتجات لتحقيق أهداف معينة مثل الدخول في أسواق جديدة والحصول على عملات أجنبية ، أو في بداية الإنتاج كون المنتج جديد وغير معروف من الزبائن فإنه يتطلب جلب انتباههم بتخفيض السعر لحين التصرف في المنتج[3].

---

[1] وسام أبو أمين، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[2] نضال محمد رضا الخلف، **التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، العدد 1، جامعة الإسراء الخاصة، المملكة الأردنية، 2007، ص 167.

[3] عبد خلف عبد الجنابي، **تكامل التجارة الالكترونية و تكنولوجيا المعلومات و أثره في تخفيض التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 20، العدد 77، جامعة بغداد، 2014، ص 400.

4-عوامل أخرى خارجية

تتمثل في[1]:

أ) **العوامل الاقتصادية**: إن قرارات التسعير تتأثر بعوامل اقتصادية كثيرة من بينها تراجع معدلات الفائدة والتضخم والتي تؤثر على التكاليف النهائية للمنتجات ، فالمستهلكون يهتمون بالقيمة النفعية التي سيجنيها من شراؤه لأي منتج أو خدمة.

ب) **العامل القانوني**: القوانين والتشريعات لأي دولة يمكنها التأثير على سياسة التسعير في المؤسسة.

الفرع الثاني: طرق التسعير

تتعدد الطرق الهامة للتسعير لتنشيط المبيعات من قبل المنشأة ومن بين هذه الطرق وأكثرها شيوعا نجد ما يلي:

أولا: التسعير على أساس الطلب

يعتبر الطلب على السلعة أو الخدمة إحدى القوى الرئيسية التي تحدد السعر. فبينما تضع التكاليف الحدود الدنيا للسعر الذي يمكن أن تقوم به السلعة أو الخدمة فإن مستوى الطلب يضع الحدود القصوى لما يستطيع المستهلك دفعه، وبناء على هذا فإن تحديد السعر وفق هذه الطريقة لا يعتمد على تكلفة إنتاج المنتج بقدر ما يعتمد على مدى استعداد المستهلك أو العميل لدفع سعر معين واستجابته لقيمة السلعة مقارنة بالسعر. وقد تصبح التكلفة عنصرا عند تحديد السعر عندما تكون استجابة المستهلك لقيمة السلعة أقل من السعر المخطط فعندئذ يجب أخذ التكلفة في الاعتبار قبل تخفيض سعر المنتج[2].

ثانيا: التسعير على أساس التكلفة

تتضمن هذه الطريقة تحديد سعر بيع الوحدة من السلعة وإضافة هامش الربح المرغوب إلى مجموع التكاليف للتوصل إلى سعر البيع. ويلاحظ إن تحديد السعر بهذه الطريقة يقتضي معرفة كافة أنواع تكاليف

[1] محمدي جمال، **المزيج التسويقي من المنظور الاقتصاد الإسلامي**، رسالة ماجستير، في الدراسات الإسلامية، كلية الدراسات الإسلامية، جامعة الأمير سونكلا، 2018، ص 104.

[2] غادة عبد الله محمد، **تأثير السياسات التسعيرية في النواتج التشغيلية للهيئة القومية لسكك حديد مصر**، المجلة الدولية للتراث والسياحة والضيافة، المجلد 11، العدد 1، جامعة الفيوم، مصر، 2017، ص 27.

الإنتاج، كما يستلزم تخصيص هذه التكاليف أي توزيعها على كل وحدة منتجة، وهي العملية محاسبية صرفة يتم التوصل إليها داخل المشروع بفحص سجلاته المحاسبية دون الحاجة إلى الخروج إلى سوق السلعة أو دراسة ظرف أو التعرف على السياسات التسعيرية، ونجد من بين أنواع هذه التكاليف، التكاليف المعيارية التي تستخدم لمقارنتها مع التكاليف الحقيقية للتعرف على أسباب الانحراف ومعالجتها. وتستخدم كذلك في حالة تسعير على السلع الجديدة التي لم يتم التعرف المشروع على حجم الطلب المتوقع، لذلك يقوم المشروع بافتراض حجم معين للإنتاج يتم على أساسه تخصيص التكاليف الثابتة لكل وحدة[1].

ثالثا: التسعير على أساس المنافسة

إن السعر أحد العناصر الرئيسية في إستراتيجية الشركة التنافسية فهو يمثل دورا هاما للشركة التي تسعى إلى تحقيق هدف الربح أو زيادة نصيبها من السوق. بمقتضى هذه الطريقة يتم التسعير لدى الشركة المعنية بالنظر لأسعار المنافسين الرئيسيين. لذلك لا يتم إعطاء اهتمام كبير للتكاليف الكلية التي تم إنفاقها على السلعة، وهناك العديد من الشركات التي تتبع هذه الإستراتيجية وقد تلجأ إليها بصفة أساسية عندما تعمل في سوق يتميز بوجود منافسة حدية وأن منتجاتها لا تختلف عما يقدمه المنافسون[2].

[1] محمد الصيرفي حازم، **التسويق الصناعي**، ط1، دار الريادة للطبع و النشر، الإسكندرية، 2020، ص ص 303-305.
[2] إيلول عقيلة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

خلاصة الفصل:

إن نظام التكاليف المعيارية أداة فعالة في المؤسسة الاقتصادية لقياس التكلفة، فهو يتحدد على أساس دراسات علمية لعلاقة عناصر التكلفة بوحدة المنتج من خلال معايرة هذه العناصر (معايير المواد الأولية المباشرة، معايرة الأجور، معايرة التكاليف غير المباشرة)، فهي يجب أن تمثل خطة متكاملة تبدأ بإعداد المعايير ومن ثم مراقبة تطبيقها على أرض الواقع وتعديلها إذا اقتضت الضرورة وقياسها مع التكاليف الحقيقية لتحديد الانحرافات بينهما وتشخيص مسبباتها من أجل القيام بتصحيحها ورفع تقاريرها للإدارة المختصة لاتخاذ القرارات اللازمة قبل فوات الأوان. فالتكاليف المعيارية تلعب دورا كبيرا في تحقيق كل من الكفاءة والفعالية في عملية ترشيد القرارات التسعيرية وتساعد على تحقيق العدالة بين المنتج والمستهلك وعدم تحميل أي خطأ يقع فيه المنتج، حيث تعتبر قرارات التسعير من أهم القرارات التي تتخذها الإدارة فهي تتطلب منها تحديد الأسعار التي تحقق أهدافها والتي لا تتحقق إلا إذا استطاعت المنظمة بتحديد سعر يغطي تكاليفها، الأمر الذي يحتم عليها تحديد تكلفتها بدقة حتى تستطيع تغطية هذه التكاليف.

الفصل الثالث :
دراسة مقارنة بين
مؤسسة سوق هراس للدهن
ومركب السيارات SNVI/VIR

الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين مؤسسة سوق هراس للدهن ومركب السيارات SINVI/VIR

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصول السابقة على محاسبة التكاليف وقياس التكلفة وفقا لنظام التكاليف المعيارية، ودور هذا الأخير في اتخاذ القرارات التسعيرية، سنحاول في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على التطبيقي، وذلك بالاعتماد على دراستين سابقتين وإجراء المقارنة بين معطيات هاتين الدراستين وتحليلها أي بمقارنة معطيات مؤسسة الوطنية للدهن سوق هراس لسنة 2008 ومركب السيارات الصناعية SNVI/VIR لسنة 2015، التي تعتبران من بين أهم المؤسسات التي تنشط في القطاع الصناعي والتجاري. وأهم المباحث التي ضمها هذا الفصل هي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوق هراس للدهن ومركب السيارات SNVI/VIR

المبحث الثاني: مقارنة قياس التكاليف وفقا لنظام التكاليف المعيارية للمؤسستين

المبحث الثالث: مقارنة الانحرافات وتحليلها واتخاذ قرار التسعير

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوق هراس للدهن و مركب السيارات SNVI/VIR

بالاعتماد على دراستين سابقتين نجد أنهما تناولا في الجانب التطبيقي على دراسة حالة مؤسسة سوق أهراس في سنة 2008 والدراسة الثانية اعتمدت على مركب السيارات SNVI/VIR لسنة 2015، سوف نقوم من خلال هذا المبحث بإعطاء لمحة للمؤسستين وبيان لكل منهما هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة سوق هراس للدهن

تعتبر مؤسسة سوق هراس من أهم المؤسسات الوطنية لصناعة الدهون، حيث سنتناول من خلال هذا المطلب الى مفهوم هذه المؤسسة في الفرع الأول والتطرق الى مراحل إنتاجها في الفرع الثاني.

الفرع الأول: مفهوم مؤسسة سوق هراس للدهن

هي من أهم الوحدات الإنتاجية المتخصصة في صناعة الدهون (دهن البنايات، الدهن الصناعي، دهن السيارات، البرنيق، الدهن المخفف، الغراء، الراتنج)، وتحتوي على 19 مصلحة منها 3 ورشات عمل، 09 ورشات صيانة، وتبلغ مساحتها الكلية 130 هكتار منها 05 هكتارات مغطاة، وتبلغ الطاقة الإنتاجية لها 40000 طن سنويا من الدهن.[1]

الفرع الثاني: مراحل إنتاجها

تمر عملية الإنتاج بستة مراحل أساسية كما يلي:

1 -**مرحلة التحضير**: يتم فيها تحضير المواد الأولية الصلبة أو السائلة.
2 -**مرحلة الخلط**: خلط وعجن المواد المحضرة.
3 -**مرحلة الطحن**: طحن المواد الصلبة.
4 -**مرحلة التسوية**: إضافة المواد المكملة.
5 -**مرحلة التصفية**: تصفية المزيج وإزالة كل الشوائب.
6 -**مرحلة التعليب**: يتم تعليب مواد تامة الصنع في علب مختلفة.

[1] حاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 111.

المطلب الثاني: لمحة عن مركب السيارات SNVI/VIR

من خلال هذا المطلب سنقوم بإعطاء مفهوم مركب السيارات وهذا من خلال الفرق الأول و التطرق الى مرتكز إنتاجه من خلال الفرع الثاني.

الفرع الأول: مفهوم مركب السيارات SNVI/VIR

يعد مركب للسيارات الصناعية بالروبية شركة ذات أسهم وهي من أهم الوحدات الإنتاجية في الجزائر، كونه يزود المؤسسات الإنتاجية والخدماتية بأنواع مختلفة من السيارات الصناعية ووسائل نقل متنوعة يقوم بإنتاجها، يحتوي على 7775 عامل وتقدر مساحة المركب 100 هكتار من ضمنها 177000م تمثل مباني الأقسام المشكلة له.

الفرع الثاني: مراكز إنتاجه

يضم خمسة مراكز إنتاجية وهي:

1 -مركز الميكانيك؛
2 -مركز تركيب الشاحنات؛
3 -مركز تركيب السيارات؛
4 -مركز تطريق المعادن؛
5 -مركز الهندسة الصناعية.[1]

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسستين

يعتبر الهيكل أحد الوسائل التنظيمية التي تستطيع المؤسسة من خلاله تنظيم وظائفها ونشاطاتها ومسؤوليات العاملين بها بالشكل المناسب وإنجاز أعمالها المطلوبة، كما يعتبر الوسيلة الأساسية للتكيف مع المتغيرات الداخلية و الخارجة ومواكبتها. فمن خلال هذا المطلب سنتناول الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوق هراس للدهن ومركب السيارات SNVI/VIR.

[1] وليد بلقاسم، **تحليل التكاليف لدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند اولحاج بويرة، 2016/2015، ص 102.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوق هراس للدهن

يتكون الهيكل التنظيمي للوحدة من المديرية العامة المسؤولة عن 5 دوائر أساسية حيث تحتوي كل دائرة على مجموعة من المصالح الفرعية حسب مهامها وأدوارها، بالإضافة الى مصلحة الإعلام الآلي، مصلحة الأمن، ومكتب التخطيط والتنظيم التي ترتبط مباشرة بالمديرية[1]. (انظر الملحق 1).

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب السيارات SNVI/VIR

يتكون الهيكل التنظيمي لمركب السيارات قسم VIR من 9 مديريات وكل مديرية تنقسم إلى مراكز والتي تتمثل في (مديرية التصنيع، المديرية التقنية، مديرية الصيانة المركزية، مديرية الموارد البشرية، مديرية الإدارة والمالية، مديرية الشراء والتموين، مديرية الإعلام الآلي، مديرية تركيب الشاحنات، تركيب الحافلات) [2]. (انظر الملحق 2).

المبحث الثاني: مقارنة قياس التكاليف وفقا لنظام التكاليف المعيارية للمؤسستين

يعتبر قياس التكلفة وفقا لنظام التكاليف المعيارية من أهم الطرق التي تناولتها محاسبة التكاليف، وهذا ما جاءت به الدراستين السابقتين التي سوف نعتمد عليهما لإجراء المقارنة بينهما في كيفية حساب كل مؤسسة للتكاليف وفقا للطريقة المعيارية و تحليلها، وهذا ما تناولته المطالب التالية:

المطلب الأول: اهتمام المؤسستين بمحاسبة التكاليف

من خلال هذا المطلب نبين اهتمام المؤسستين بمحاسبة التكاليف من خلال التطرق في الفرع الأول إلى اهتمام مؤسسة سوق هراس للدهن بمحاسبة التكاليف وفي الفرع الثاني بالنسبة لم ركب السيارات SNVI/VIR.

الفرع الأول: اهتمام مؤسسة سوق هراس للدهن بمحاسبة التكاليف

[1] حاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 115.

[2] وليد بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 108.

رغم عدم وجود قسم خاص بمحاسبة التكاليف على سوق الدهن إلا أنها تولي أهمية بالغة لمحاسبة التكاليف، لما تسمح باتخاذ القرارات التي تساهم في تسعير المنتوج، حيث أن تقديم بيانات دقيقة عن تكلفة كل نشاط يمكن الاسترشاد بها لجعل الأسعار تغطي التكاليف وتحقيق الأرباح[1].

الفرع الثاني: اهتمام مركب السيارات SNVI/VIR بمحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف من أبرز التقنيات المتقدمة في المؤسسة وهي عبارة عن مجموعة من المصالح المكلفة بتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا وهناك دائرة مختصة في المؤسسة لمحاسبة التكاليف ونجد أن نظام التكاليف المعيارية من أهم الطرق المستعملة في المؤسسة لمعالجة التكاليف وتحديد النتيجة وتعتبر النواة الأساسية في الفرع[2].

المطلب الثاني: المقارنة بين التكاليف الحقيقية للمؤسستين

إن حساب التكلفة المعيارية يستلزم حساب التكلفة الحقيقية لتحديد الفروقات بينهما، قصد إبراز الوضعية المالية للمؤسسة، ولهذا سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة التكاليف الحقيقية للمؤسستين وتحليلها من خلال مقارنة كيفية حسابهما للمواد الأولية المستعملة في الفرع الأول وفي الفرع الثاني مقارنة الأعباء المباشرة وغير المباشرة.

الفرع الأول: المواد الأولية المستعملة

إن مؤسسة الدهن لسوق هراس تنتج منتوجا واسع الانتشار وهو GLYLAC 2000، والذي سوف نعرض تكلفة المواد المستعملة فيه لسنة 2008 مقارنة بمؤسسة السيارات SNVI/VIR المختصة في إنتاج الحافلة من نوع 100L6 لسنة 2014 ويمكن عرض تكلفة المواد الأولية المستعملة لكلا المنتجين في المؤسستين في الجدول التالي:

[1] حاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 116.

[2] وليد بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 114.

الجدول رقم (3–1): تكلفة المواد المستعملة الحقيقية للمنتجين

المواد الأولية المستعملة لإنتاج GLYLAC2000 لسنة 2008		المواد الأولية المستعملة لإنتاج 100 L6 لسنة 2015	
البيان	المبلغ (دج)	البيان	المبلغ (دج)
T2470	12637.816	Moteur	2418661
P20132	6161.048	Boit/vit	3712384
C2825	815.936	Essieu	900263
C2831	145.655	Pont	736702
S3110	797.303	Direction	826248
A5022	95.518	Pneumatique	240093
A5025	144.586	Hayon	964956
T4347	231.651	Divers	5822809
T4364	293.242		
T4419	151.016		
Z2432	171.337		
تكلفة المواد الأولية	21645.108	تكلفة المواد الأولية	12408169

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معطيات دراستين سابقتين.

بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه وباختلاف نشاط المؤسستين نجد أن تكلفة المواد الأولية المستعملة في منتوج GLYLAC 2000، كانت أقل من منتوج 100L6 لمؤسسة السيارات SNVI/VIR وهذا بسبب اختلاف نشاط كل مؤسسة فالأولى تختص في الدهون والأخرى في إنتاج السيارات التي تتطلب مواد ذات كلفة عالية، إلا أن كلتا المؤسستين تعتمد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP لتقيم المخرجات من المخزونات، حيث تعتبر هذه الطريقة كفرق بين الطريقة الحقيقية والطريقة المعيارية، فالأخيرة تعتمد على المشتريات عند إخراج السلع من المخازن وفي الطريقة الحقيقية يؤخذ بعين الاعتبار مخزون أول المدة والمشتريات.

الفرع الثاني: الأعباء المباشرة وغير المباشرة

تعتبر الأعباء المباشرة وغير المباشرة من التكاليف الضرورية التي يجب على المؤسسة حسابها، وتشمل الأعباء المباشرة على الأجور ونشاط اليد العاملة أما الأعباء غير المباشرة تتمثل في الأعباء الثابتة والمتغيرة اهتلاك الآلات والمباني، وقد تختلف كيفية حساب هذه الأعباء من مؤسسة لأخرى وذلك تبعا لطبيعة المنتوج، وقد كانت الأعباء المباشرة وغير المباشرة والنتيجة الإجمالية الحقيقة لكلا المنتجين كما يلي:

الجدول رقم (3-2): التكلفة الحقيقية للمنتجين

التكلفة الحقيقية لإنتاج GLYLAC 2000 لسنة 2008		التكلفة الحقيقية لإنتاج 100L6 لسنة 2015	
البيان	المبالغ	البيان	المبالغ
تكلفة المواد الأولية م	21645.108	تكلفة المواد الأولية م	12408169
الأعباء المباشرة	24603.783	الأعباء المباشرة	675488
الأعباء غير مباشرة	6714	الأعباء غير مباشرة	1368626
		أعباء الهيكلة	962522
تكلفة الإنتاج الإجمالية	31317.783	تكلفة الإنتاج الإجمالية	15414805

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معطيات دراستين سابقتين.

يتضح من خلال الجدول أن الأعباء المباشرة لإنتاج GLYLAC 2000 لسنة 2008 قدرت ب 24603.783 والتي اعتمدت في حسابها على ساعات اليد عاملة في التصنيع والتغليف، أما الأعباء غير المباشرة فقد قدرت ب 6714000 وذلك بتوزيعها على مراكز التحليل (مراكز مساعدة ومراكز أساسية) وقد حققت نتيجة إجمالية تقدر ب 31317.783 لإنتاج 318.72 طن.

أما بالنسبة لإنتاج حافلة من نوع 100L6 لسنة 2015 فقد قدرت الأعباء المباشرة ب 675488 والأعباء غير المباشرة ب 1368626، وكانت هناك أعباء أخرى متمثلة في أعباء الهيكلة وهي عبارة عن أعباء ثابتة تحمل تحميلا عقلانيا على المنتج النهائي وتنقسم الى أعباء العامة و التي كانت ب 9854420، والأعباء المالية ب 107783، وقد حققت نتيجة إجمالية تقدر ب 15414805.

المطلب الثالث: المقارنة بين التكاليف المعيارية للمؤسستين

تناول هذا المطلب كيفية حساب التكاليف المعيارية من قبل كل مؤسسة والمقارنة بينهما، ومعرفة أهم المراحل التي تعتمدها لمعايرة تكاليفها للتعرف على واقعها بالاعتماد على معلومات تقديرية وحقيقية.

الفرع الأول: معايرة المواد الأولية المستعملة

تعتمد مؤسسة سوق هراس للدهن ومركب السيارات عند قياس التكاليف وفقا للطريقة التكاليف المعيارية، بالاعتماد على معايير (معيار الكمية ومعيار السعر) لتحديد التكلفة المعيارية المواد الأولية المستعملة والتي قدرت كما يلي في كل مؤسسة:

الجدول رقم (3-3): تكلفة المواد الأولية المستعملة للمنتجين وفقا للطريقة المعيارية

المواد الأولية المستعملة لإنتاج GLYLAC2000 لسنة 2008		المواد الأولية المستعملة لإنتاج 100 L6 لسنة 2015	
البيان	المبلغ (دج)	البيان	المبلغ (دج)
T2470	12403.414	Moteur	2583940
P20132	6036.007	Boit/vit	1238437
C2825	784.646	Essieu	904858
C2831	152.150	Pont	73702
S3110	844.088	Direction	86248
A5022	105.145	Pneumatique	26334
A5025	175.647	Hayon	970568
T4347	235.666	Divers	6352520
T4364	280.470		
T4419	178.149		
Z2432	239.999		
تكلفة المواد الأولية	21416.381	تكلفة المواد الأولية	13137607

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معطيات دراستين سابقتين.

من معطيات الجدول نجد أن التكلفة المعيارية لمواد الأولية لمؤسسة سوق هراس للدهن لإنتاج GLYLAC ب 21416.38 لإنتاج 318.720طن، أما بالنسبة لمركب السيارات فقد كانت التكلفة المعيارية للمواد المستعملة ب 1317607لانتاج حافلة من نوع 100L6.

الفرع الثاني: معايرة الأعباء المباشرة وغير المباشرة

من خلال تطبيق طريقة التكاليف المعيارية في كل مؤسسة في حساب وقياس مختلف التكاليف المتعلقة بكل منتج، وذلك من خلال معايرة المواد الأولية المستعملة والتي تطرقنا إليها سابقا بالإضافة الى معايرة الأعباء المباشرة وغير مباشرة، نتحصل على التكلفة المعيارية لكل من المنتجين وهي كما يلي:

الجدول رقم (3-4): التكلفة المعيارية للمنتجين

التكلفة الحقيقية لإنتاج GLYLAC 2000 لسنة 2008		التكلفة الحقيقية لإنتاج 100L6 لسنة 2015	
البيان	المبالغ	البيان	المبالغ
تكلفة المواد الأولية م	21416.381	تكلفة المواد الأولية م	13137607
الأعباء المباشرة	2958.222	الأعباء المباشرة	615677
الأعباء غير مباشرة	6808.85	الأعباء غير مباشرة	1644247
		أعباء الهيكلة	1093225
تكلفة الإنتاج الإجمالية	31183.453	تكلفة الإنتاج الإجمالية	16490756

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معطيات دراستين سابقتين.

يتضح من خلال معطيات الجدول أن التكلفة المعيارية لكلا المنتجين تحسب وفقا للعلاقة التالية:

التكلفة المعيارية الإجمالية= تكلفة المواد المستعملة + الأعباء المباشرة + الأعباء غير المباشرة

-بالنسبة للمنتج GLYLAC 2000:

تحسب كما يلي:

-التكلفة المعيارية الإجمالية=241416.381+2958.222+6808.85=31183.453

-بالنسبة للمنتج L6 100: تحسب كما يلي:

التكلفة المعيارية الإجمالية= تكلفة المواد المستعملة + الأعباء المباشرة + الأعباء غير المباشرة + أعباء الهيكلة

أي:

التكلفة المعيارية الإجمالية =13137607+615677+1644247+1093225=16490756

المبحث الثالث: مقارنة الانحرافات وتحليلها واتخاذ قرارات التسعير

عند إتباع منهج حساب تكلفة الإنتاج وفقا للطريقة المعيارية والطريقة الحقيقية تظهر لنا اختلافات وفروقات في مكونات التكلفة، يتطلب تتطلب دراستها وتحليلها لمعرفة أسبابها ومن ثم التعليق عليها وتحديد نتائجها واتخاذ الإجراءات اللازمة واتخاذ القرارات الرشيدة.

المطلب الأول: انحراف المواد المستعملة

من خلال هذا المطلب يتم تحديد الفروقات وانحراف المواد الأولية المستعملة في المنتجين بالنسبة لكل مؤسسة وتحليلها، وهذا ما جاءت به الفروع التالي:

الفرع الأول: انحراف المواد المستعملة بالنسبة للمنتج GLYLAC 2000

بالاعتماد على المثال السابق لمنتج GLYLAC 2000 نجد هناك فرق بين التكلفة الحقيقة للمواد الأولية المستعملة والتكلفة المعيارية لها حيث يحسب الفرق كما يلي:

انحراف الإجمالي لتكلفة المواد= كلفة المادة التقديرية –كلفة المادة الحقيقية

أي:

انحراف الإجمالي لتكلفة المواد= 21645.108-21416.381= 228.727-

ومنه حققت المؤسسة انحراف غير ملائم في تكلفة المواد الإجمالية وهذا يدل على أن المؤسسة لم تقم بالتنبؤ الصحيح لتكلفة المواد (عدم التنبؤ الصحيح بالسعر، وعدم دقة في معايرة كمية المواد). (انظر الملحق 3)

الفرع الثاني: انحراف المواد المستعملة بالنسبة للمنتج 100L6

أما بالنسبة للمنتج 100L6 فقد نجد الانحراف الإجمالي بين التكلفة الحقيقة للمواد الأولية المستعملة والتكلفة المعيارية لها حيث يحسب الفرق كما يلي:

انحراف الإجمالي لتكلفة المواد= كلفة المادة التقديرية –كلفة المادة الحقيقية

أي:

الإجمالي لتكلفة المواد=13137607-12408169= 729438+

وبالتالي المؤسسة انحراف ملائم في تكلفة المواد الأولية لإنتاج 100L6 وهذا يدل على المؤسسة قامت بالتنبؤ الصحيح لهذه التكلفة.

المطلب الثاني: انحراف الأعباء المباشرة

تناول هذا المطلب تحديد انحراف الأعباء المباشرة بالنسبة لمنتج كل مؤسسة وتحليله وهذا ما سنتطرق له في الفروع التالية:

الفرع الأول: انحراف الأعباء المباشرة بالنسبة للمنتج GLYLAC 2000

بالاعتماد على معطيات مؤسسة سوق هراس للدهن يمكن تحديد انحراف الأعباء المباشرة للمنتج GLYLAC 2000 وذلك بالاعتماد على العلاقة التالية:

الانحراف الإجمالي للأعباء المباشرة= كلفة الأعباء المباشرة التقديرية –كلفة الأعباء المباشرة الحقيقية

أي: الانحراف الإجمالي للأعباء المباشرة=24603.783-2958.222=21.65-

فالمؤسسة حققت انحراف غير ملائم وهذا يدل على أن المؤسسة لم توفق بالتنبؤ الصحيح بالأعباء غير المباشرة أي عدم الدقة في معايرة وقت العمل ومعدلات الأجور. (انظر الملحق 4)

الفرع الثاني: انحراف الأعباء المباشرة بالنسبة للمنتج 100L6

أما بالنسبة لمؤسسة السيارات التي تقدر انحراف الأعباء المباشرة للمنتج 100L6 وذلك بالاعتماد كذلك على العلاقة التالية:

الانحراف الإجمالي للأعباء المباشرة= تكلفة الأعباء المباشرة التقديرية – تكلفة الأعباء المباشرة الحقيقية

الانحراف الإجمالي للأعباء المباشرة=615677-675488=59811-

أي أن المؤسسة حققت فرق سالب وهذا يدل على نقص حجم النشاط وعدم تحقيق انجاز ما هو مطلوب من الجميع.

المطلب الثالث: انحراف الأعباء غير المباشرة واتخاذ قرارات التسعير

تناول هذا المطلب على تحديد الفروقات للأعباء غير المباشرة والنتيجة الإجمالية لكل مؤسسة للمنتجين وتحليلها والقرارات المتخذة في مجال التسعير.

الفرع الأول: انحراف الأعباء غير المباشرة بالنسبة للمنتجGLYLAC 2000

لقد كان الانحراف الكلي للأعباء غير المباشرة بالنسبة للمنتجGLYLAC 2000 كما يلي:

الانحراف الكلي للأعباء غير المباشرة= تكلفة الأعباء غير المباشرة المعيارية- تكلفة الأعباء غير المباشرة الحقيقية

الانحراف الكلي للأعباء غير المباشرة=6808.85-6714=94.84+

حققت المؤسسة انحراف موجب للأعباء غير المباشرة وعند تحليل الانحراف الإجمالي (انحراف المردودية وانحراف النشاط، الميزانية) نجدها أيضا حققت انحرافات موجبة انظر (الملحق 5).

وأما بالنسبة للانحراف الإجمالي للتكلفة الإجمالية = التكلفة الإجمالية المعيارية- التكلفة الإجمالية الحقيقية

أي: الانحراف الإجمالي للتكلفة الإجمالية =31183.453-31317.783=134.32329-

وهذا يدل على أن مؤسسة سوق هراس للدهن حققت خسارة ب 134.32329 على مستوى المنتوج للمنتجGLYLAC 2000 وهذا بسبب زيادة في تكاليفها، ومن كل هذا يدل كذلك أن المؤسسة تعتمد

على طريقة التكاليف المعيارية في اتخاذ قرارات التسعير بالاعتماد على معطيات محاسبة التكاليف أي على المؤسسة يجب أن تحدد سعر بيع المنتج يغطي تكاليفها وهذا بالاعتماد على تقديرات تكاليف معيارية حتى يكون السعر مناسب للمنتج.

الفرع الثاني: انحراف الأعباء غير المباشرة وبالنسبة للمنتج 100L6

أما بالنسبة للمنتج 100L6 فقد كان انحراف الأعباء غير المباشرة في سنة 2014 كما يلي:

الانحراف الكلي للأعباء غير المباشرة= تكلفة الأعباء غير المباشرة المعيارية- تكلفة الأعباء غير المباشرة الحقيقية

الانحراف الكلي للأعباء غير المباشرة=1644247-1368626=275621+

فالمؤسسة حققت انحراف موجب للأعباء غير المباشرة، مما يدل أن النشاط كان جيد في هذه الفترة.

وأما بالنسبة للانحراف الإجمالي للتكلفة الإجمالية = التكلفة الإجمالية المعيارية- التكلفة الإجمالية الحقيقية

أي:

الانحراف الإجمالي للتكلفة الإجمالية =16490756-15414805=1075951+

نقول أن مؤسسة SNVI حققت فائدة ب 1075951 على مستوى المنتج 100L6 وهذا بتقليل التكاليف التي كان من المنتظر إنفاقها.

وان المؤسسة عند اتخاذ قرار التسعير تعتمد على أرقام وتحاليل متعلقة بدراسة العلاقة بين سعر التكلفة وسعر البيع لمعرفة أي (بإضافة هامش ربح للتكلفة الكلية) لمعرفة ما إذا كانت هناك ايجابية أو سلبية مما يدل على حسن وصحة القرار المتخذ.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم إسقاط بعض الجوانب النظرية التي جاءت بها الفصول السابقة وذلك بإجراء المقارنة بين دراستين سابقتين بالاعتماد على معطياتهما وتحليلها.

حيث تناولنا في هذا الفصل التطبيقي التعريف بمؤسسة سوق هراس للدهن ومركب السيارات SNVI/VIR، وبيان هيكلهما التنظيمي، وحولنا كذلك اختبار فرضيات البحث من خلال هذه مقارنة وتحليل النتائج المتوصل إليها.

وقد تبين لنا من خلال هذه الدراسة أن كلتا المؤسستين تعتمد على نظام التكاليف المعيارية لقياس تكاليفها، ومساعدتها في اتخاذ القرارات اللازمة من بينها ترشيد قرارات التسعير.

الخاتمة العامة

تمهيد:

ترتكز محاسبة التكاليف على عدة طرق لقياس التكلفة من بينها نظام التكاليف المعيارية، الذي يعد من أهم الدعائم الأساسية التي تستند عليها القرارات الإدارية للمفاضلة بين البدائل المتاحة، وذلك لما يقدمه من معلومات تكالفية مهمة، بالاعتماد على وضع معايير قياسية للتحكم بالتكاليف ومقارنتها بالتكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات والفروقات وتشخيص مسبباتها لغرض تصحيحها، ومساعدة الإدارة ترشيد في القرارات التسعيرية، وهذا بتحديد أسعار مناسبة للمنتجات تغطي تكاليفها مع تحقيق هوامش ربح للمؤسسة. وهذا ما تمحورت حوله دراستنا و باختبار صحة الفرضيات توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن حصرها كما يلي:

أولا: اختبار صحة الفرضيات

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية يمكن اختبار صحة الفرضيات والإجابة عليها على النحو التالي:

1) بالنسبة للفرضية الأولى

نظام التكاليف المعيارية هو من أهم الطرق التي تناولتها محاسبة التكاليف في قياس التكلفة، واتخاذ القرارات الرشيدة فهو يعتمد على معايير محددة سابقا ومقارنتها مع التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات والفروقات وإجراء القرارات التصحيحية، وتختلف طريقة التكاليف المعيارية عن الطرق في محاسبة التكاليف وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

2) بالنسبة للفرضية الثانية

يسعى نظام التكاليف المعيارية لقياس التكاليف وتوفير مختلف المعلومات التي تساعد الإدارة في اتخاذ مختلف القرارات من بينها قرارات التسعير، التي تستلزم تحديد أسعار المنتجات تغطي تكاليفها وهذا بالاعتماد على معطيات محاسبة التكاليف المعيارية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

3) بالنسبة للفرضية الثانية

عند تطبيق نظام التكاليف المعيارية وحساب مختلف التكاليف المباشرة وغير المباشرة مع تحديد الانحرافات وتحليلها على مؤسسة سوق هراس للدهن ومركب السيارا ت SNVI/VIR تمكنت المؤسستين من تحديد الأسعار للمنتجين واتخاذ القرارات الرشيدة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأخيرة.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل الى النتائج التالية:

-تؤدي محاسبة التكاليف الى ضبط التكاليف ورقابتها وتحديد المراكز المسؤولة عن ذلك بالاعتماد على عدة طرق و أنظمة تختلف عن بعضها في كيفية التعامل مع التكاليف ؛

-يعتبر نظام التكاليف المعيارية أحد طرق محاسبة التكاليف لقياس وضبط التكاليف ؛

-التكاليف المعيارية هي عبارة عن معايير ومقاييس محددة مسبقا وفق أسس علمية تساعد الإدارة في المفاضلة بين البدائل والاختيار بين سياسات عديدة فيما تتعلق بالإنتاج و البيع؛

-يساعد نظام التكاليف المعيارية إدارة المنشأة في توجيه انتباهها الى القصور الناتجة عن الانحرافات ومعرفة أسبابها والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة؛

-إن تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في ترشيد قرارات تسعير المنتجات ويعزز مكانة المؤسسات في السوق؛

-يساعد نظام التكاليف المعيارية في تحديد أسعار المنتجات يضمن تغطية لكافة تكاليفها بالإضافة الى هامش ربح يعود للمؤسسة.

ثالثا: الاقتراحات

بناءا على نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية:

-زيادة الدراسات المتعمقة في مجال أنظمة التكاليف المعيارية وهذا نظرا للأهمية الكبيرة التي تحققها ؛

-تركيز الاهتمام بنظام التكاليف المعيارية في بيئة الصناعة الحديثة وضرورة تطويره؛

-الحرص على تطبيق نظام التكاليف المعيارية من قبل مسؤولي الإنتاج واستخدامه في تحديد أسعار المنتجات.

رابعا: آفاق الدراسة

من خلال هذه الدراسة وجدنا نقاط أخرى يمكن أن تكون مواضيع بحث أخرى وإشكاليات يمكن معالجتها والتي نذكر منها:

-مدى مواكبة نظام التكاليف المعيارية للتطورات التكنولوجيا الحديثة؛

-دراسة مقارنة بين نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC؛

-مدى تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

قائمة المـراجع

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1 -احمد حسن ظاهر، **المحاسبة الإدارية**، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2008.

2 -تارلز هورنجرن وآخرون، **محاسبة التكاليف**، تعريب أحمد حامد حجاج، ط1، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2009.

3 -جبرائيل جوزيف كحالة، **محاسبة التكاليف المعيارية**، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، 1995.

4 -سمير ابو الفتوح صالح، **نظم التكاليف المعيارية "الاتجاهات المعاصرة"**، ط4، كلية التجارة للنشر، المنصورة، 2004/2003.

5 -صلاح البسيوني عيد وآخرون، **محاسبة التكاليف**،ط1، من منشورات كلية التجارة، القاهرة، 2016.

6 -صلاح البيسوني وآخرون، **نظم محاسبة التكاليف**، ط1، جامعة القاهرة للنشر، 2017.

7 -طلال أبو غزالة، **المحاسبة الإدارية والإدارة المالية**، الجزء2، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014.

8 -عبد اللطيف إمام حاج عمر، **المحاسبة الإدارية**، ط1، منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2006.

9 -عيسى عبد العزيز الرواشدة، **محاسبة التكاليف**، ط1، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان 2010.

10 - فتح الرحمن الحسن منصور، **محاسبة التكاليف**، ط1، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009.

11 - محمد الصيرفي حازم، **التسويق الصناعي**، ط1، دار الريادة للطبع والنشر، الإسكندرية، 2020.

12 - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، ط4، دار وائل للنشر، عمان، 2009.

13 - محمد تيسير، **المحاسبة الإدارية**، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن،2007.

14 - محمود إبراهيم وآخرون، **أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما** ، مؤسسة الوراق للنشر، ط 1، عمان، 2005.

15 - محمود محمد عبد الرحمن حسين، **محاسبة التكاليف كأداة رقابية**، دار العلم والنور للنشر والتوزيع، بنها، 2007.

16 - موسى عيسى محمد باكر، **الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد الأسعار الصادرات السودانية**، المكتبة الوطنية للنشر، سودان 2015.

17 - هدية علي محمد الحشاش، **التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية** ،كلية التجارة للنشر، طنطا، 2005.

ثانيا: المذكرات

18 - إلهام محيريق، **متطلبات التكاليف المبني على أساس الأنشطة** ، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي 2014/2013.

19 - أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010/2009.

20 - إيلول عقيلة، **تأثير السعر على القرار الشرائي للمستهلك النهائي** ، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 بقالمة، 2016/2015.

21 - إيمان عثمان عبد الله حسين، **نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية**، رسالة ماجستير في المحاسبة كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2017.

22 - بلال بوناب، **دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج** ، رسالة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.

23 - بن عزوز لندة، **واقع تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، 2015/2014.

24 - بوجناح جحيقة، **استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدماتية**، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية –أدرار، 2018/2017.

25 - حاب الله الشريف، **دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية** ، رسالة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008.

26 - حابي احمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية** ، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011/2010.

27 - حدادي إيمان، **مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توجيه قرارات التسعير** ، مذكرة ماستر، في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2015/2014.

28 - حكوم حنان، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف** ، مذكرة ماستر، في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وجباية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2013/2012.

29 - حنان بو خشبة، **دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج- البويرة، 2018،2017.

30 - حنان عرعار، **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد مخرجات المؤسسة**، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، 2017/2016.

31 - خالد هادفي، **دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية** ، رسالة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2012.

32 - خديجة ذيب، **الطرق الحديثة لمحاسبية التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية** ، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016/2015.

33 – خمقاني حفصة، **الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير** ، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2016/2015.

34 – ذكريات إسماعيل عبد الباقي، **دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تسعير الخدمات** ، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، 2017.

35 – زرقان نعيمة، **دور محاسبة التكاليف كأداة فعالة في التسيير** ، مذكرة ماستر، في العلوم الاقتصادية، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2017/2016.

36 – زهراء تاج الدين عبد القادر على، **دور تكاليف التسويق في تعظيم أرباح الشركات، أطروحة دكتوراه علوم**، في الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، المملكة العربية السعودية، 2016.

37 – ساحل فاتح، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، في علوم التسيير** ، تخصص إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2002.

38 – ساطع سعدي، شلمخ، **العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، 2008.

39 – سعيد محمد فخري أبو وردة، **تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC على مصنع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية– غزة، 2015.

40 – سلوى النور عبد المحمود احمد، **نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقويم الأداء الإداري في المنشآت الصناعية السودانية** ، دكتوراه كلاسيك، في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.

41 – سليمان محجر، **محاولة إرساء نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية**، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2011/2010.

42 – سليمة حفاف، **تقييم العوامل الأساسية لنجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة** ، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2014/2013.

43 – سيد علي مامري، **نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحليم بن باديس مستغانم، 2018/2017.

44 – شريف عثمان، **أهمية الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2015/2014.

45 – عامر لمياء، **أثر السعر على قرار الشراء** ، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص تسويق، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.

46 – عبادي دنيا، **دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الإنتاجية** ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.

47 – عبد الحليم جلولي، **دور المحاسبة التحليلية في ترشيد الأعباء والمصاريف لدى المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2017/2013.

48 – عبد العزيز خلاف، **دور الموازنات التقديرية في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر، في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2014/2013.

49 – عبد النور زاية، **محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة** ، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2017.

50 – عثمان بودحوش، **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، رسالة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2008/2007.

51 – عطوط عبد الحق، **دور محاسبة التكاليف في دعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية** ، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013.

52 – عمر محمد هديب، **نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي**، أطروحة دكتوراه علوم، في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان- الأردن، 2009.

53 – فاطمة إبراهيم محمد القرقازة، **التكاليف المعيارية كأداة رقابة وتخطيط في الشركات الصناعية الأردنية**، رسالة ماجستير، في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2013/2012.

54 – فاطمة مولاي الزين، **محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة** ، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار – الجزائر، 2017/2016.

55 – فايزة بو خالفة، **دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في التحكم في التكاليف** ، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص مالية وتأمينات وتسيير المخاطر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة أم البواقي، 2016/2015.

56 – كريف ياسمين، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية** ، مذكرة ليسانس، في العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، 2010/2009.

57 – كوثر بوغابة، **دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2012/2011.

58 – لعربي سارة، **الموازنة التقديرية ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة** ، مذكرة ماستر، في علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة، 2019/2018.

59 – ليلى عزوز، **دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار** ، مذكرة ليسانس في علوم التسيير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2005/2004.

60 – محمد بللو، **دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة ليسانس، في العلوم المالية والمحاسبة، معهد التكنولوجيا، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018/2017.

61 – محمد خير عثمان محمد خير احمد، **نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف**، أطروحة دكتوراه كلاسيك، في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي السودان، 2018.

62 – محمدي جمال، **المزيج التسويقي من المنظور الاقتصاد الإسلامي** ، رسالة ماجستير، في الدراسات الإسلامية، كلية الدراسات الإسلامية، جامعة الأمير سونكلا، 2018.

63 – مزوزي سهام، **أثر محاسبة التكاليف على اتخاذ القرار** ، مذكرة ماستر، في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة، 2016/2015.

64 – مصعب محمد عوض، قياس **التكلفة بين الأساليب التقليدية والحديثة ودوره في دعم القرارات** ، أطروحة دكتوراه، في فلسفة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان 2014.

65 – مقران حسيبة، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير إستراتيجية التسعير**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص إستراتيجية وتسويق، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة ، 2015.

66 – نجوم قمازي ، **مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2018/2017.

67 – نعيمة زعرور، **أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة** ، أطروحة دكتوراه علوم، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

68 – هشام بن دحو، **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير** ، مذكرة ليسانس، العلوم التجارية، تخصص مالية، الملحقة الجامعية مغنية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2014/2013.

69 – هناء عمراني، **محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الإستشفائية** ، مذكرة ماستر، في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014/2013.

70 – وسام أبو أمين، **دور عوامل إستراتيجية في الحصة السوقية**، رسالة ماجستير، في إدارة أعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2014/2013.

71 – وليد بلقاسم، **تحليل التكاليف لدعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج بويرة، 2016/2015.

72 – ياسمين الريح الطيب العركي، **دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي السودان، 2017.

73 – ياسين سالمي، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة** ، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2009.

ثالثا: المجلات

74 – عبد الشكور عبد الرحمان الفرا، **قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف** ، مجلة جامعة الأزهر ، غزة سلسلة العلوم الإنسانية، مجلد 14، العدد 2، 2012.

75 – عبد خلف عبد الجنابي، **تكامل التجارة الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات وأثره في تخفيض التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير** ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 20، العدد 77، جامعة بغداد، 2014.

76 – غادة عبد الله محمد، **تأثير السياسات التسعيرية في النواتج التشغيلية للهيئة القومية لسكك حديد مصر** ، المجلة الدولية للتراث والسياحة والضيافة، المجلد 11، العدد 1، جامعة الفيوم، مصر، 2017.

77 – فيحاء عبد الله، **تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير** ، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 12، العدد 41، الفصل 4، 2017.

78 – محمد راضي عبد الكاظم، **تحديد التكلفة المعيارية للمواد الأولية المباشرة لنشاط استخراج النفط الخام والغاز بالتطبيق في شركة نفط الشمال**، مجلة العلوم، المجلد 18، العدد 65.

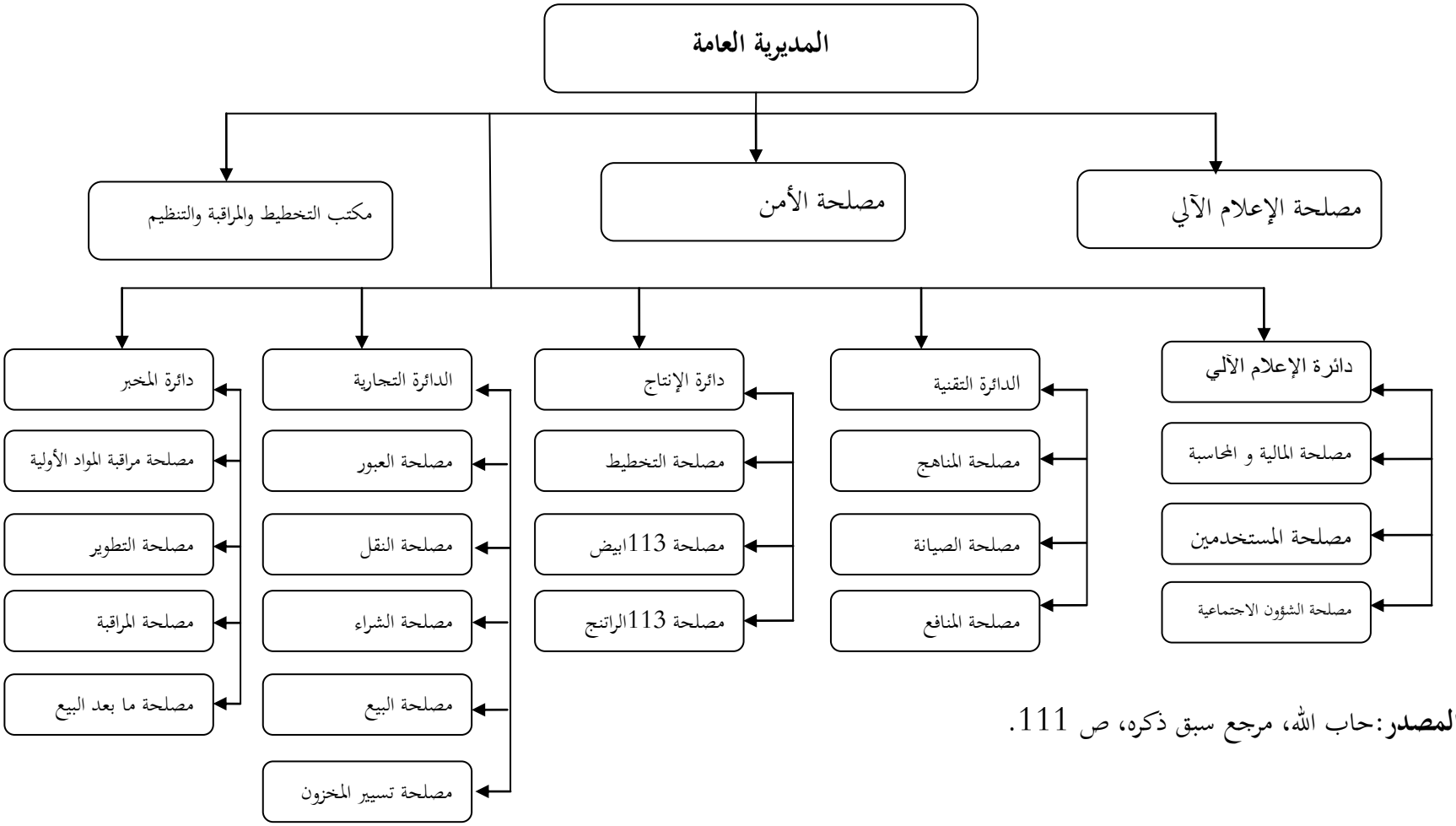
79 – منى سالم حسين المرعي المعيضي، **التغيرات التي طرأت على دور أنظمة التكاليف المعيارية في بيئة التصنيع الحديثة المؤتمتة** ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 3، العدد 6، جامعة تكريت، 2007.

80 – نضال محمد رضا الخلف، **التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة** ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، العدد 1، جامعة الإسراء الخاصة، المملكة الأردنية، 2007.

81 – ياسر صاحب مالك، **أثر محاسبة الاستهلاك المواد على قرارات التسعير المحاسبية** ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 3، العدد 13، جامعة الكوفة العراق، 2019.

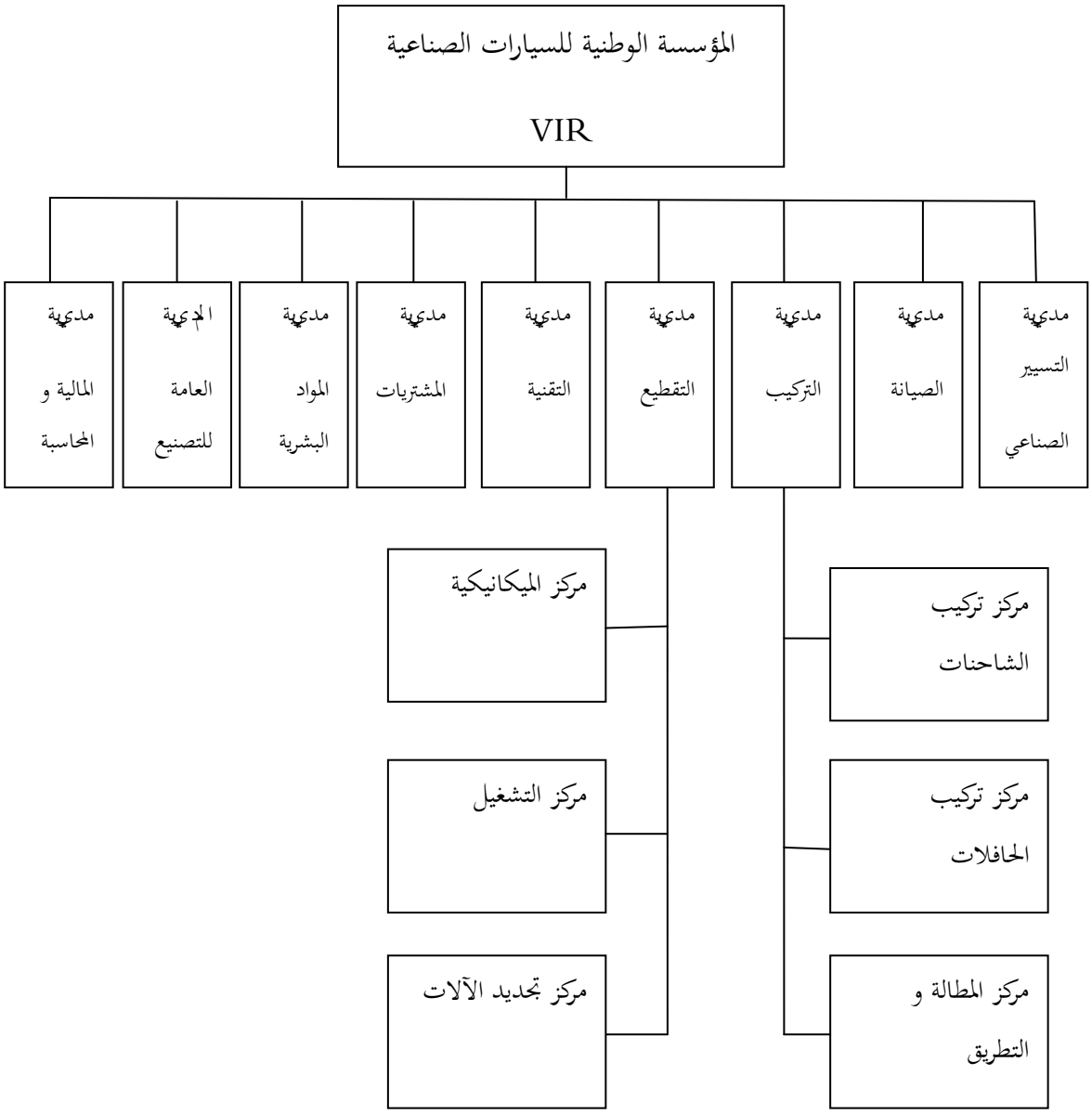
الملاحق

الملحق رقم(1): الهيكل التنظيمي لوحدة سوق هراس لإنتاج الدهن



المصدر:حاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 111.

الملحق رقم(2): الهيكل التنظيمي لقسم السيارات SNVI/VIR



المصدر: وليد بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 111.

الملحق رقم(3): كشف لحساب مصاريف المادة الأولية وتحديد الانحراف لشهر ماي/2008

المادة الأولية	الكمية المعيارية	السعر المعياري	المبلغ	الكمية الفعلية	السعر الفعلي	المبلغ	الانحراف الإجمالي		انحراف الكمية		انحراف السعر		انحراف مشترك	
							ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم
T2470	193.200	64.20	12403.440	192.826	65.54	12637.816		234.376	24.011			258,888	0,501	
P2132	37.099	162.70	6036.007	38.246	161.09	6161.048		125.041		186.617	59.729		1.847	
C2825	24.520	32.00	784.640	25.498	32.00	815.936		31.290		31.296	0.00	0.00	0.00	0.00
C2831	16.221	09.38	152.153	15.936	09.14	145.655	6,498		2.673		3.893			0.068
S3110	40.099	21.05	844.084	38.629	20.64	797.303	46,781		30.944		16.441			0.603
A5022	0.699	150.40	105.130	0.637	149.95	95.518	9,611		9.325		0.315			0.028
A5025	0.699	225.50	157.625	0.637	226.98	144.586	13,038		13.981			1.035	0.092	
T4347	0.550	428.25	235.538	0.542	427.40	231.651	3,887		3.426		0.468			0.007
T4364	4.001	70.10	280.470	4.143	70.78	293.242		12,771		9.954		2.721		0.097
T4419	1.880	94.74	178.111	1.594	94.74	151.016	27,096		27.096		0.00	0.00	0.00	0.00
Z2432	0.045	5381.15	242.152	0.032	5354.28	171.337	70,815		69.955		1.209			0.349

المصدر: حاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 168.

الملحق رقم(4): كشف لحساب مصاريف اليد العاملة وتحديد الانحرافات لشهر ماي/2008

الزمن	الزمن المعياري	معدل الأجر المعياري	المبلغ	الزمن الفعلي	معدل الأجر الفعلي	المبلغ	الانحراف الإجمالي		انحراف الوقت		انحراف الأجرة		انحراف مشترك	
							ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم	ملائم	غير ملائم
الخلط	377	79.10	29820.70	378	80.23	30.326.94		506.24		79.10	426.01		1.13	
الطحن	255	80.50	20527.50	252	81.40	20512.80	14.70		241.50		229.50			2.70
التسوية	126	80.20	10105.20	126	79.39	10003.14	102.06		0000	0000		102.06		0.000
التعليب	375	78.10	29287.50	378	77.65	29351.70		64.200	234.30			168.75		1.35

المصدر: حاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 184.

الملحق رقم(5): تحليل الانحراف الإجمالي

البيانات	مصاريف معيارية	مصاريف معيارية	ميزانية مرنة	مصاريف معيارية	مصاريف معيارية
	إنتاج معياري نشاط معياري	إنتاج حقيقي نشاط معياري	إنتاج حقيقي نشاط حقيقي	إنتاج حقيقي نشاط حقيقي	إنتاج حقيقي نشاط حقيقي
إنتاج (طن) مستوى النشاط (ساعات عمل مباشرة)	15 35.68	318.720 758	318.720 756	318.720 756	318.720 756
إجمالي المصاريف منها	212.296	4510.10	4498.20	4498.20	4670.00
ثابتة إجمالية	77,496	1644,86	1640.52	1640.52	1640.52
متغيرة إجمالية	134.8	2865.24	2857.68	2857.68	3029,48
ثابتة فردية	2.17	2.17	2.17	2.17	2.17
متغيرة فردية	3.78	3.78	3.78	3.78	4.00

المصدر: حاب الله، مرجع سبق ذكره، ص 192.